T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETMELERDE İÇ KONTROL FARKINDALIĞI: HALKA AÇIK ŞİRKETLERDE UYGULAMA

ARZU CEVAHİR

TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. KIYMET ÇALIYURT

EDİRNE 2019

Tezin Adı: İşletmelerde İç Kontrol Farkındalığı: Halka Açık Şirketlerde Uygulama

Hazırlayan: Arzu Cevahir

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, halka açık şirketlerinin iç kontrol sisteminin önemine ilişkin algı düzeylerini tespit etmek ve iç kontrol birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamalarını değerlendirmek suretiyle iç kontrol sistemlerinin farkındalığını araştırmaktır.

Çalışma dört bölümden oluşmuştur. Araştırmanın teori kısmında; iç kontrol kavramından, bir sistem olarak iç kontrolün analiz araçları ve bileşenlerinden bahsedilmiştir. Ardından Türkiye ve dünyada iç kontrol ile ilgili yapılan düzenlemeler bölümüne geçilmiştir. Son olarak araştırma kısmında 47 halka açık işletme üzerinde iç kontrolün farkındalığının değerlendirilmesi ve konu kapsamında varılan sonuca yer verilerek, öneriler getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kontrol, İç Kontrol, Farkındalık, Halka Açık Şirket

Name of Thesis: Internal Control Awareness in Companies: Application in Public Companies

Preparet by: Arzu Cevahir

ABSTRACT

The aim of this study is to determine the perception levels of the public companies regarding the importance of the internal control system and to investigate the awareness of the internal control systems by evaluating the existing applications of the internal control units for the internal control system.

The study consists of four chapters. In the theory part of the research; The concept of internal control, analysis tools and components of internal control as a system are mentioned. Then it began to regulations regarding internal control department made in Turkey and the world. Finally, in the research section, the evaluation of the awareness of internal control over 47 public enterprises and the conclusions reached within the scope of the subject were presented and recommendations were made.

Keywords: Control, Internal Control, Awareness, Public Companies

ÖNSÖZ

Tez çalışmamda planlanmasında, araştırılmasında, yürütülmesinde ve oluşumunda ilgi ve desteğini esirgemeyen, engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım, yönlendirme ve bilgilendirmeleriyle çalışmamı bilimsel temeller ışığında şekillendiren Değerli Hocam Prof. Dr. Kıymet TUNCA ÇALIYURT'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Bununla birlikte, tezin uygulama kısmında değerli zamanlarını ayırarak yardım ve desteklerini esirgemeyen hocalarım Arş. Gör. Dr. Emine Serap KURT ve Arş. Gör. Seda KARAGÖZ ZEREN'e teşekkürlerimi sunarım.

Jürime katılarak değerli görüşlerini sunan sayın Dr. Öğr. Üyesi İffet KESİMLİ'ye ve sayın Dr. Öğr. Üyesi İlknur ESKİN'e teşekkürlerimi sunarım.

Tüm eğitim hayatımda büyük emekleri olan ve tüm eğitimim süresince desteklerini esirgemeyen ve cesaretlendiren annem Gülhanım CEVAHİR'e ve babam Turan CEVAHİR'e teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖZET ..... **i**

ABSTRACT ..... **ii**

ÖNSÖZ ..... **iii**

TABLO LİSTESİ ..... **vii**

KISALTMALAR LİSTESİ ..... **x**

GİRİŞ **1**

I. BÖLÜM **3**

1 İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TEMEL YAPISI **3**

1.1 İÇ KONTROL TANIMI **3**

1.2 İÇ KONTROL GELİŞİM SÜRECİ **7**

1.3 İÇ KONTROL KAPSAMI VE BİR SİSTEM OLARAK İÇ KONTROL **7**

1.4 ETKİN BİR İÇ KONTROL SİSTEMİ İÇİN TEMEL İLKELER **8**

1.4.1 Görevlerin Ayırımı 9
1.4.2 Yetkilendirme 9
1.4.3 Uygun Bir Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Var Olması 9
1.4.4 Fiziki Koruma 10
1.4.5 Bağımsız Mutabakat 10

1.5 İÇ KONTROL SİSTEMİNİN VARSAYIMLARI **10**

1.6 İÇ KONTROL SİSTEMİNDE SORUMLULUK **13**

1.7 İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ **15**

1.7.1 Genel Kontroller 15
1.7.2 Teftiş 16

II. BÖLÜM **17**

2 İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ANALİZ ARAÇLARI VE BİLEŞENLERİ **17**

2.1 İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ **17**

2.2 UYGUNLUK TESTLERİ **18**

2.3 MADDİLİK TESTLERİ **18**

2.4 KONTROL PROSEDÜRLERİNİN İNCELENMESİ VE TANINMASI **19**

2.5 İÇ KONTROL SİSTEMİNDEKİ EKSİKLİKLERİNDEN VE ZAYIFLIKLARINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR **23**

2.5.1 Önemli Kontrol Eksiklikleri 23

2.5.2 Önemli Zayıflıklar 24
2.6 İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN SINIRLARI 25
2.7 İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ SÜRECİNDE ELDE EDİLEN BİLGİLERİN BELGELENDİRİLMESİ 25
2.7.1 Not Alma Yöntemi 26
2.7.2 Akış Şemaları Yöntemi 26
2.7.3 Anket Yöntemi 28
III. BÖLÜM 29
3 İÇ KONTROL İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER 29
3.1 İÇ KONTROL İLE İLGİLİ ULUSAL DÜZENLEMELER 29
3.1.1 5018 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenlemeler 29
3.1.2 Türk Ticaret Kanunu (TTK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler 30
3.1.3 Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler 31
3.1.4 Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler 33
3.2 İÇ KONTROL İLE İLGİLİ ULUSLARARASI DÜZENLEMELER 33
3.2.1 COSO Tarafından Yapılan Düzenlemeler 34
3.2.2 Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruşları Örgütü (INTOSAI) Tarafından Yapılan Düzenlemeler 37
3.2.3 Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler 38
3.2.4 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler 39
3.2.5 İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler 40
3.2.6 Basel II Tarafından Yapılan Düzenlemeler 40
3.3 İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULMASINDA DİKKATE ALINMASI GEREKEN FAKTÖRLER 41
3.3.1 Yönetimin Sorumluluğu 41
3.3.2 Risk Faktörü 43
3.3.3 Sistemin Maliyeti 45
IV. BÖLÜM 47
4 İŞLETMELERDE İÇ KONTROL FARKINDALIĞI: HALKA AÇIK ŞİRKETLERDE UYGULAMA 47
4.1 ARAŞTIRMANIN AMACI 47
4.2 ARAŞTIRMANIN HİPOTEZİ 47
4.3 ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ 47
4.4 ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI 48

4.5 ÖRNEKLEMİN BELİRLENMESİ 48

4.6 ARAŞTIRMA YÖNTEMİ 48

4.7 BULGULAR VE ANALİZ 49

4.7.1 İç Denetim Faaliyetlerinin Uygunluğunun Zorunlu ve Tavsiye Niteliğindeki Temel Kriterler Çerçevesinde Genel Değerlendirmesi 86

SONUÇ 92

KAYNAKÇA 98

EKLER 106

1 ANKET FORMU 106

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: İşletmelerin Kuruluş Sürelerinin Dağılımı 49

Tablo 2: İşletmelerin Imkb Bilgilerinin Dağılımı 49

Tablo 3: İşletmelerin Sektörlerinin Dağılımı 50

Tablo 4: İşletmelerin Yabancı Ortak Bilgilerinin Dağılımı 51

Tablo 5: İşletmelerin Ortak/İştirak Bilgilerinin Dağılımı 52

Tablo 6: Yöneticilerin Demografik Özelliklerinin Dağılımı 53

Tablo 7: İşletmelerin İç Denetim Departmanı Bilgilerinin Dağılımı 54

Tablo 8: İşletmelerin CIA Belgesine İlişkin Bilgilerinin Dağılımı 55

Tablo 9: İşletmelerin İç Denetçilerine İlişkin Bilgilerinin Dağılımı 56

Tablo 10: İşletmelerin İç Denetim Birimine İlişkin Bilgilerinin Dağılımı 57

Tablo 11: İşletmelerin Kurumsal Yönetim Komitesi Bilgilerinin Dağılımı 58

Tablo 12: İşletmelerin Faaliyet ve Uyum Raporu Bilgilerinin Dağılımı 59

Tablo 13: İşletmelerin Kurumsal Yapı ve Kurallara Çalışanların Uyumunda Yaptırım Bilgilerinin Dağılımı 59

Tablo 14: İşletmelerin Kuralların El Kitabına Dönüştürülme Bilgilerinin Dağılımı ... 60

Tablo 15: İşletmelerin Bağımsız Yönetim Kurulu Üye Bilgilerinin Dağılımı 60

Tablo 16: İşletmelerin Hisseder Üyelerin Yoğunluk Bilgilerinin Dağılımı 61

Tablo 17: İşletmelerin Hissedar Koşullarının Yazılı Hale Getirilme Bilgilerinin Dağılımı..... 62

Tablo 18: İşletmelerin Kar Payı ve Rüçhan Dağıtımının Yazılı Hale Getirilme Bilgilerinin Dağılımı 62

Tablo 19: İşletmelerin Birimlerdeki İşlerin Tanımlarının ve Şemalarının Oluşturulma Bilgilerinin Dağılımı 63

Tablo 20: İşletmelerin Birimlerdeki İşleri Yönlendiren, Kolaylaştıran İç Yönetmelik Bilgilerinin Dağılımı 63

Tablo 21: İşletmelerin Birimlerdeki İşleri Yönlendiren, Kolaylaştıran İç Yönetmelik Bilgilerinin Dağılımı 64

Tablo 22: İşletmelerin Risk Analiz Bilgilerinin Dağılımı 65

Tablo 23: İşletmelerin İç Kontrol Sistemi Bilgilerinin Dağılımı 66

Tablo 24: İşletmelerin Mali Tabloların Halka Açıklanma Bilgilerinin Dağılımı 66

Tablo 25: İşletmelerin İç Kontrol Sistemi, Risk Yönetim Sistemi, Yönetim Faaliyetlerinin Çıktılarının Değerlendirilme Bilgilerinin Dağılımı 67

Tablo 26: İşletmelerin Raporlama Sistemi Bilgilerinin Dağılımı 67

Tablo 27: İşletmelerin Raporlar İle İlgili Çalışanlara Geribildirimde Bulunma Bilgilerinin Dağılımı 68

Tablo 28: İşletmelerin Outsourcing Yaparak Faaliyetlerde Uzman Desteği Bilgilerinin Dağılımı..... 68

Tablo 29: İşletmelerin Denetim Komitesi Bilgilerinin Dağılımı 69

Tablo 30: İşletmelerin İç Denetim Komitesi, Komisyonu Bilgilerinin Dağılımı..... 70

Tablo 31: İşletmelerin Türk Ticaret Kanununun Faaliyetleri ve Verimliliği Geliştirme Bilgilerinin Dağılımı 71

Tablo 32: İşletmelerin Ceza Sistemi Bilgilerinin Dağılımı 71

Tablo 33: İşletmelerin İç Denetim Biriminin Uygunluk Denetimi Bilgilerinin Dağılımı..... 72

Tablo 34: İşletmelerin Yönetim Kurulunda Risk İle İlgili Komite Bulunma Bilgilerinin Dağılımı..... 73

Tablo 35: İşletmelerin Riskin Erken Teşhisinde Komite Üye Bilgilerinin Dağılımı... 73

Tablo 36: İşletmelerin Risk Yönetim Sistemi Bilgilerinin Dağılımı 73

Tablo 37: İşletmelerin Risk Yönetim Sisteminin Kriter Bilgilerinin Dağılımı..... 74

Tablo 38: İşletmelerin Riskin Erken Teşhisi Komistesinin Kurulma Bilgilerinin Dağılımı..... 75

Tablo 39: İşletmelerin İç Denetim Biriminin Rapor ve Değerlendirme Bilgilerinin Dağılımı..... 75

Tablo 40: İşletmelerin Finansal Performans ve Kaynak Denetimi Bilgilerinin Dağılımı..... 76

Tablo 41: İşletmelerin İç Denetçilerin Denetim İçeriği Bilgilerinin Dağılımı..... 77

Tablo 42: İşletmelerin İç Denetim Departmanının Uygunluk Denetimi Bilgilerinin Dağılımı..... 77

Tablo 43: İşletmelerin İç Kontrol Sistemi Bilgilerinin Dağılımı 78

Tablo 44: İşletmelerin İç Kontrol Sisteminin Denetim Komitesine veya Yönetim Kuruluna İletim Bilgilerinin Dağılımı 79

Tablo 45: İşletmelerin İç Denetim Birimine Denetim Raporlarıyla İlgili Geri Bildirim Bilgilerinin Dağılımı..... 80

Tablo 46: İşletmelerin İç Denetim Raporu Bilgilerinin Dağılımı 81

Tablo 47: İşletmelerin İç Denetim Biriminin Bağımsız Gözlemciler Tarafından Değerlendirilme Bilgilerinin Dağılımı..... 82

Tablo 48: İşletmelerin İç Denetçi-Bağımsız Denetçi İlişki Bilgilerinin Dağılımı 83

Tablo 49: İşletmelerin İç Kontrol Prosedürleri Bilgilerinin Dağılımı..... 83

Tablo 50: İşletmelerin İç Denetim Tekniği Bilgilerinin Dağılımı 85

Tablo 51: İç Denetim Faaliyetleri İle İlgili Uygunluk Durumun Zorunlu Ve Tavsiye Şeklindeki Temel Kriterleri 83

Tablo 52: Uyum Seviyesinin Düşük Olduğu Temel Kriterler 83

Tablo 53: Uygunluk Kriterlerine Uyum Seviyeleri..... 85

Tablo 54: Turğay (2013)'ın Çalışmasındaki Şirketlerin Uygunluk Kriterlerine Uyum Seviyeleri..... 85

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

AICPA : American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)

BDDK : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

BİST : Borsa İstanbul

BT : Bilişim Teknolojileri

CEO : Chief Executive Officer (İcra Kurulu Başkanı)

CFO : Chief Financial Officer (Finans Grubu Başkanı)

CFE : Certified Fraud Examiner (Suistimal İnceleme Uzmanları)

COSO : Committee of Sponsoring Organisations (Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi)

FCPA : Foreign Corrupt Practices Act (Dış Yolsuzluk Uygulamaları Yasası)

IFAC : International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)

GKDS : Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

IIA : Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)

INTOSAI : International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları)

SEC : U.S. Securities and Exchange Commission (Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu)

SOX : Sarbanes Oxley Act (Sarbanes Oxley Yasası)

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

vb : ve benzerleri

TİDE : Türkiye İç Denetim Enstitüsü

TTK : Türk Ticaret Kanunu

UDS : Uluslararası Denetim Standartları

GİRİŞ

İşletmeler, belirli bir amaca ulaşmak için kurulmakta ve bu amaçları gerçekleştirdikleri sürece ayakta kalabilmektedirler. İşletmeler kendilerine neyi amaç edinirlerse edinsinler, hedeflerine ulaşabilmek için kurumsal yönetim ilkelerine uygun bir organizasyon yapısı içerisinde, iş akışları koordine edilmiş ve işlemler arası kontrolün sağlanmış olduğu bir örgüt yapısına ihtiyaç duymaktadır.

Küreselleşme, teknolojik gelişmeler ve işletmelerin faaliyetleriyle ilgili işlem sayısının çokluğu ve karmaşıklığı gibi nedenlerden dolayı işletme yönetimi; işletme faaliyetlerinde etkinliğin artırılması, hile ve hataların önüne geçilmesi ve varlıkların korunması gibi konularda güvenilir bilgiye ihtiyaç duymaktadır. İşte, bu noktada iç kontrol sisteminin işletmeler için önemi ortaya çıkmaktadır.

Enron'un çöküşü ve WorlCom skandalı gibi uluslararası alanda yaşanan muhasebe skandalları sonucu ABD'de 2002 yılında çıkarılan Sarbanes Oxley yasası ile işletme yönetimleri iç kontrol sistemlerinin oluşturulması ve etkinliğinin sağlanmasından sorumlu tutulmuşlardır. Yine, bu yasayla bağımsız denetçilere de yönetimin değerlendirmeleri ile ilgili olarak bir görüş bildirme ve bu görüşü iç kontrol sistemi raporuna bizzat imza koyarak gerçekleştirme yükümlülüğü getirilmiştir. Tüm bu gelişmeler işletme yönetimlerinin, bağımsız denetçilerin ve denetim komitelerinin iç kontrol sistemine verdikleri önemin artmasına ve sistemin etkinliğine ilişkin yüzeysel fikir bildirmekten ziyade daha detaylı inceleme yapmalarına neden olmuştur. Bu noktada özellikle COSO gibi iç kontrol değerlendirme modelleri yöneticilerin ve denetçilerin iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik değerlendirmelerinde ve görüş bildirmelerinde önemli bir yere sahiptir.

İç kontrol sistemi genel olarak işletmeyle ilgili finansal olayların doğru olarak muhasebeleştirilmesinde, güvenilir finansal raporların hazırlanmasında, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunmasında, işletme faaliyetlerinin kanunlara ve

düzenlemelere uygun olarak yürütülmesinde ve yönetime doğru ve güvenilir bilgi sunulması gibi konularda ilgililere makul güvence sağlamak amacıyla oluşturulan, işletme yönetimi ve personel tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir. Etkin bir iç kontrol, sistemi işletmenin yukarıda belirtilen amaçlarına ulaşması için bir anahtarıdır. İç kontrol sisteminin etkinliğinden bahsedebilmek için de iç kontrol sisteminin beş bileşeni olan kontrol çevresi, kontrol faaliyetleri, risk değerlendirme, bilgi ve iletişim ve izlemenin oluşturulması ve işlevini yerine getirmesi gerekmektedir. Kısacası, bu bileşenler etkin bir iç kontrol sistemi için temel kriterdir.

Bu çalışmanın amacı, ülkemizde faaliyet gösteren halka açık şirketlerinin iç kontrol birimlerinin iç kontrol sisteminin önemine ilişkin algılarını tespit etmek ve bu birimlerin iç kontrol sistemlerine ilişkin mevcut uygulamalarını belirlemek ve böylece iç kontrol sistemlerinin farkındalığını değerlendirmektir. Bu amaçlar doğrultusunda çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde iç kontrol sistemi, iç kontrol sistemiyle ilgili bazı temel kavramlar ile iç kontrol etkili iç kontrol sisteminin beş bileşeninden bahsedilmektedir. İç kontrol sisteminin analiz araçları ve bileşenleri başlıklı ikinci bölümünde, iç kontrol sistemini oluşturan unsurlar ve iç kontrol sisteminin bileşenlerini oluşturan aynı zamanda COSO modeli olarak da bilinen bileşenler açıklanmıştır. Üçüncü bölüme geldiğimizde iç kontrol sisteminin oluşturulmasında ulusal ve uluslararası alanda yapılan düzenlemelerle ilgili bilgi verilmektedir. Çalışmanın araştırma kısmını oluşturan dördüncü bölümde ise, anket çalışmasının yapıldığı halka açık şirketlerin iç kontrol sistemlerine yönelik algıları ve iç kontrol sistemi açısından mevcut uygulamalarının durumuna bakılarak iç kontrol sisteminin ve prodedürlerinin farkındalığı araştırılmıştır.

I. BÖLÜM

1 İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TEMEL YAPISI

1.1 İç Kontrol Tanımı

İç kontrol kavramına tarihte ilk defa 1940'ların başında ABD'de kamu muhasebesi ve iç denetimlerinin meydana çıkardığı rapor, kılavuz ve standartlar gibi kaynaklara da rastlanmıştır. İç kontrol ile ilgili yapılan ilk tanımlama ise 1949 yılında Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu'nun (SEC) sunduğu "İç Kontrol: Koordineli Sistemin Unsurları, Yönetim ve Yeminli Mali Müşavirler İçin Önemi" adlı çalışma tarafından yapılmıştır. İç denetim kavramına dikkat çekilmesine neden olan kişi ve konu ise şu şekilde açıklanabilir; 1970'li yılların ortasında Amerika'da Watergate'te görevli savcı tarafından yapılan araştırmalar sonucunda 1977 yılında iç kontrol temelli "Yabancı Yolsuzluk Kanunu" (Foreign Corrupt Practices Act) adlı kanunun yayınlanmıştır. Yolsuzluk Kanunu ile birlikte yapılan ticari anlaşmalarda adaletli olunması ve zaten kısıtlı olan ekonomik kaynakların etkili ve eşit şekilde dağıtılması amaçlanmıştır (T.C. Maliye Bakanlığı [MB], 2013). Böylelikle 1980'ler itibariyle kontrol ortamı ve iç kontrol süreci kendisinden fazlasıyla söz ettirmeye başlamıştır.

Ülkemizde ise iç kontrol, Sayıştay Denetim Terimleri Sözlüğü'nde tanımlanmıştır. Buna göre, bütçe ile yürürlükteki kurallara uyulmasını, varlıkların korunmasını, muhasebe kayıtlarında geçerlilik ve samimiyetinin sağlanmasını, finansal bilgilerin kullanıma hazır halde bulundurulmasını ve yönetsel kararların kolaylaştırılmasını sağlayan prosedürler ve araçlar bütünüdür.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik'in "Tanımlar" başlıklı 3. maddesinde iç kontrol tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, idarenin amaçlarına, belirlenen prosedürlere, mevzuata uygun şekilde süreçlerin etkin ve verimli bir şekilde sürdürülmesini, varlıkların korunmasını, muhasebe kayıtlarının tam ve doğru şekilde tutulmasını, finansal ve yönetim bilgilerinin zamanında ve güvenilir şekilde üretilmesini sağlamak için idarece oluşturulmuş yöntem, süreç ile kontroller bütünüdür.

15. yüzyıla kadar iç kontrol yalnızca terim olarak kullanılmıştır. Günümüzdeki işleviyle, sanayi devriminden sonra kullanılmaya başlanmıştır (Kulak, 2009: 23-24).

1980'li yılların son döneminde iç kontrol tanımlanması için atılan bir diğer önemli adım ise, Treadway Komisyonu şeklinde de adlandırılan Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi'nin (COSO) kurulmuş olmasıdır. COSO'nun kamu sektörü ve özel sektöre için iç kontrol bazlı tavsiye ve değerlendirmeler hakkındaki ilk raporunu ise 1987 yılında yayınlama imkânı olmuştur. Yayınlanan bu raporda kontrol ortamı, davranış ve yetkilerin sahip olması gereken standartların altı çizilmiş, iç kontrol kavramını ortak bir anlayış ve kapsama çerçevesinde oluşturmak için destekleyici nitelikteki kurumlara çağrı yapılmıştır. Yapılan bu çağrının sonucu olarak da Destekleyici Kurumlar Komitesi oluşmuştur.

Diğer yandan da kamu kaynaklarının verimli kullanılmamasına karşı verilen tepkiler, yönetici kadrolarının kamuya ait fonların rasyonel ve verimli kullanılması ile ilgili hesap verme gerekliliklerinin önem kazanmasıyla birlikte kamu sektöründe de iç kontrol sisteminin kullanılabileceği açıkça görülmüştür. Avrupa Birliği Komisyonu da bu konuyla ilgili olarak "Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları"nı, Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları (INTOSAI) "Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu" ve son olarak da ABD Sayıştay'ı tarafından "Federal Devlette İç Kontrol Standartları" yayınlaşmıştır.

İç kontrol kavramının tanımı ise, işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi aşamasında yönetim kadrosuna garanti verebilmesi için işletme yönetimince oluşturulan politika ve prosedürlerden oluşan sistemdir şeklinde yapılmaktadır. Bu sistem ayrıca işletmelerdeki yönetimlerin kontrol sağlamak adına kullandığı araç olarak da düşünülebilmektedir. İç kontrol sisteminin araç olarak görüldüğü diğer konular da işletmeye ait faaliyetlerin aşamalarının ve iş akışına dâhil edilen, kişilerden etkilenen ve etkileyen ve işletmelerin amaçlarına ulaşmasında kullanılmasıdır. İç kontrol sistemi işletmelerde finansal raporlama, denetim komitesi, bütçeleme ve dış denetim gibi işletmelere ait sorunların çözülmesinde rol alan bir mekanizma özelliği de taşımaktadır. Tüm bunlarla beraber ulusal ve uluslararası

çalışmalarda ayrıca iç kontrol sistemi ile ilgili tanımlamalar yapılmıştır.

İç kontrol ayrıca, Bir işletmenin varlıklarını güvende tutmak, muhasebe ve diğer faaliyetleri ile ilgili raporların doğrulanması ve güvenirliklerinin sağlanması, faaliyetlerinin etkinlik oranın arttırmak, işletmenin yönetim kadrosunun belirlediği politikaların faaliyetlerine uygun olup olmadığının belirlenmesi amacıyla kullanılan bütün yöntem ve ölçüler, raporlamaya ait sistemin ve hesap planlarının kurulması, görev-yetki- sorumlulukların belirlenmesi ve işletmenin organizasyonlarını kapsayan sistem şeklinde de tanımlanabilmektedir (Cook ve Winkle, 1980: 198).

İşletmelerin fiziksel açıdan büyümesi ve faaliyetlerinin karmaşık olması ile ilgili sebeplerle yönetim kadrosunun direkt olarak kontrolün sağlayamaması etkili bir iç kontrol sisteminin kurulması ve yönetilmesi önem arz etmektedir. Kontrol ise bir işletmesinin hedeflerine en doğru şekilde ulaşması için uygulayacağı politikalar ve prosedürlerdir. Kontrollerin neden olduğu bütünlük ise iç kontrol sisteminin doğmasına neden olmuştur (Bozkurt, 2006: 122).

İç kontrol, politika, prosedürler ve organizasyonların bir bütün olması şeklinde tanımlanabilmektedir. Bu bütünlüğün öğeleri, bir işletmenin hedeflediği sonuçlara ulaşması, ulaşması esnasında kullandığı kaynakların istediği amaç ve hedeflerle uyum içerisinde olması, israf, kötü yönetim ve hileye karşı korunması, tam zamanlı ve güvenli bilgi edinilmesi, korunması, rapor edilebilmesi ve gerekirse karar alma mekanizmalarında kullanılabilmesi için oluşturulmuştur (Keskin, 2006: 12).

İç kontrol kavramına ülkemiz açısında bakmak gerekirse, kabul edilen tanımının uluslararası tanım ile bazı farklılıklara sahip olduğu ve bu farklılıkların uluslararası olarak yapılan iç kontrol düzenleme ve modellerini anlamak açısında ülkemizdeki iç denetçilerin uygulama esnasında yetersizlik ve karmaşıkla karşı karşıya kalmalarına neden olduğu gözlemlenmektedir. Ülkemizde kontrol kavramı genel olarak tamamlanan bir işlemin mevzuata uygun olup olmadığının ilgili kişi tarafından kontrol edilmesi olarak algılanmaktadır. Ancak uluslararası alanda kontrol kavramı genel olarak yönetsel anlam taşımakta ve işlemin gerçeklemesinden keza gerçekleştirilmesi aşamasındaki yol ve yöntemlerin dâhil olduğu, süreçlerin içinde

yayılma imkânı bulan ve sürekliliği bulunan ayrıca, sadece ilgili kişinin değil bütün çalışanların sorumluluk sahibi olduğu uygulama olarak belirtilmektedir (Özbek, 2012: 385).

Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu'na (International Federation of Accountant-IFAC) göre iç kontrol sisteminin tanımı, işletmenin varlıklarını koruyabilmesi, ortaya çıkan hata ve yolsuzlukların nedenlerinin bulunması ve önlenmesi, muhasebeyle ilgili verilerin doğru, güvenli ve tam zamanlı hazırlanması ve faaliyetlerinin işletme politikalarıyla uyuşmasının sağlanması için yapılan faaliyetlerin düzenli ve bir o kadar etkin şekilde yapılmasına yardım eden ve işletme yönetiminin kabul ettiği politikalar ve prosedürlerdir (Aktürk ve Kılıç, 2015: 65-67).

COSO, 2013 yılındaki güncellemede, iç kontrol kavramının tanımında finansal raporlamanın güvenirliliği hedefi yerine raporlamanın güvenirliliği kavramını kullanarak işletmenin finansal ve finansal olmayan tüm raporlarını iç kontrolün makul güvence sağlaması gereken alanına dâhil etmiş, dolayısıyla iç kontrol sisteminin kapsamını genişletmiştir (Cömert, 2016: 7).

COSO Modeline Göre iç kontrolün amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (COSO, 2013: 5).

- Faaliyetlerde etkinlik ve etkililik,
- Raporlamanın güvenirliği,
- Yasa ve yönetmeliklere uygunluk.

Tüm bunlarla beraber iç kontrol sisteminin yalnızca form, prosedür ya da el kitabı şeklinde algılanması yanlış olacaktır, çünkü iç kontrol aynı zamanda organizasyonu, personeli ve yönetim şeklini de benimseyen bir sistemdir.

Farklı kaynaklarda yapılan farklı tanımlamalar ışığında yapılan incelemeler ile iç kontrol sisteminin şu temel özelliklere sahip olduğunu söylemek mümkündür (Kertiş, 2005: 16-17):

- İç kontrol aslında bir süreçtir.

- İç kontrol işletme faaliyetlerinde süreklilik gösteren bir uygulamadır.
- İç kontrol amaç değil, hedeflere ulaşmak için bir araçtır.
- İç kontrol uygulanması çalışanlar tarafından yapılır ve hem çalışanlardan etkilenir hem de çalışanları etkiler.
- İç kontrol, yönetime asla garanti vermez onun yerine makul ölçülerde güvence verebilir.
- Her işletmenin kullandığı tek tip bir iç kontrol sisteminden bahsedilemez çünkü iç kontrol sistemleri işletmelerin yapılarına uygun olmalıdır.

1.2 İç Kontrol Gelişim Süreci

İşletmelerin yönetim kadrolarının muhtemel hata ve hileleri önlenmesi için gerekli olan sistemleri oluşturması ve bunları geliştirmeleri gibi bir sorumluluğa sahiptir. Bu sorumluluklar çerçevesinde oluşturacakları sistemlere ise iç kontrol sistemi adı verilmektedir (Atmaca, 2012: 4). İç kontrol kavramı içinde bulunduğumuz dönemde hem kamu hem de özel sektör tarafında oldukça ilgi görmektedir. Bu ilgide beraberinde iç kontrole ile ilgili farklı yaklaşım ve düşüncelerin meydana gelmesine neden olmuştur (Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı [SGDB], 2013: 1).

1.3 İç Kontrol Kapsamı ve Bir Sistem Olarak İç Kontrol

Kontroller genel olarak herhangi bir işletmenin hedeflerine en doğru şekilde ulaşabilmesi adına takip edeceği politika ve prosedürlere verilen addır (Adiloğlu, 2011: 97). İç kontrol sistemi de yapılan kayıtlar ve bu kayıtların ışığında oluşturulan finansal tabloların doğru ve sağlıklı olmasını sağlayan sistem olarak bahsedilmektedir (Güçlü, 2013:16). İç kontrol sistemine başka bir açıdan bakmak gerekirse de, herhangi bir işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardım etmek maksadıyla şirketlerin yönetim kadrolarınca belirlenmiş politika ve prosedürlerin tümüdür (Adiloğlu, 2011: 97).

Bir işletme ya da kurum eğer iç kontrol sistemini kurmak isterse, bütün faaliyetlerinin kapsayıcı nitelikte olmasına dikkat etmelidir, çünkü iç kontrollerin

miktarı, sahip olduğu nitelikler ve tarzı risklere bağlı olarak farklılık göstermelidir. İç kontrolün sahip olduğu çerçeve, kurumun teknik, operasyonel, ticari, finansal ve idari tüm faaliyetlerini kapsamak zorundadır. Ayrıca iç kontroller yalnızca muhasebe veya finansal raporlama ile ilgili kontrollerde sınırlayıcı bir yapıya sahip olmamalıdır (Akyel, 2010: 87).

Diğer yandan iç kontrol sistemi, yönetimce belirlenen politikalara bağlı olma, işletmenin varlıklarını koruyabildiği, hata ve yolsuzlukların önüne geçebildiği ve tespitinin yapılabildiği, muhasebeye ait kayıtlarının doğruluğu ve güvenilirliğinin sağlandığı ve finansal raporlamaların doğru ve tam zamanlı hazır olmasının sağlandığı gibi şirketin verimlilik düzeyini arttırmayı sağlayacak yöntem ve prosedürleri kapsamalıdır (Adiloğlu, 2011:98).

İç kontrol kavramının yalnızca finansal işler ya da işlemler veya belli başlı idari işlemler içinde sınırlandırılması aslında tamamen yanlış algılandığına işarettir, çünkü hem uluslarası uygulama ve standartlarda hem de konu ile ilgili yapılan yasal ve idari düzenlemeler iç kontrolün kurumdaki bütün faaliyetleri ve işlemleri çerçevesinde gerçekleşmesi gerektiği belirtilmektedir (Candan, 2006: 4).

1.4 Etkin Bir İç Kontrol Sistemi İçin Temel İlkeler

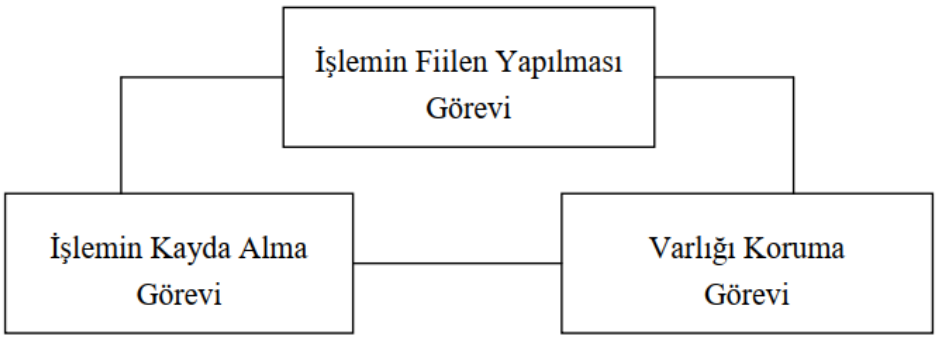
İşletmelerin etkili bir kontrol sistemi kurup uygulayabilmesi adına yapması gereken şey iç kontrol sistemini meydana getiren ilkelerin temel alınmasıdır. Bu koşullar ise şu şekilde özetlenmektedir (Güven, 2006: 30);

- İç kontrol bir bütün halinde ve sürdürülebilir olmalıdır.
- İç kontrol sistemi yalnızca mali ve muhasebe bölümleriyle değil bütün birim veya bölümler ile ilgili olmalıdır.
- İç kontrol temel bir hedefe ulaşılmak adına düzenlenmeli ve işi yapan uzmanın hem hayal gücünü hem de kendi yetenek ve eleştirilerini geliştirmesini kullanmaya imkân vermelidir.

1.4.1 Görevlerin Ayırımı

İşletme organizasyonunda bir işin tüm aşamalarından bir kişi sorumlu tutulduğu zaman, yapılabilecek hata sayısı artmakta ve yolsuzlukların ortaya çıkartılması olasılığı azalmaktadır. Bu nedenle işletme büyüklüğü dikkate alınarak, görevler, hata ve yolsuzlukları ortaya çıkartabilecek ve en aza indirebilecek biçimde farklı kişiler arasında dağılmalıdır. Bu nedenle görevlerin ayrımı aşağıdaki temel mantık dahilinde yapılabilir (Bozkurt, 2000).

1. İşlemleri fiilen yapmakla görevli kişi,
2. İşletme aktiflerini korumakla görevli kişi,
3. İşlemleri kaydetmekle görevli kişilerin birbirinden ayrı olması gerekir.



Şekil 1: Görevlerin Ayrımı (Bozkurt, 2000)

1.4.2 Yetkilendirme

Çalışanlarının yetki ve sorumluluklarının ayrıntılı bir biçimde yazılı olarak ortaya konması etkin bir iç kontrol sisteminin temel unsurlarındandır. Her işlem mutlaka yetkilendirilmiş kişiler tarafından yürütülmelidir.

1.4.3 Uygun Bir Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Var Olması

Etkin bir iç kontrolün sağlanması, uygun bir belgeleme düzeninin varlığını gerektirir. Varlık hareketine neden olunması ve muhasebe kayıtlarına geçirilmesi belge ile gerçekleştirilir ve sorumluluk belge üzerinde incelenir. Güvenilir muhasebe kayıtlarının tutulabilmesi ve muhasebe bilgilerinin uygun zamanda raporlanabilmesi

için işletmede bir hesap planı ve muhasebe el kitabı olmalıdır. Etkin bir kontrolün gerçekleştirilmesi için işletmede iyi işleyen bir muhasebe organizasyonunun bulunması gerekir (Güredin, 2000: 45). İş ve işlemlerin belgelenmesi tam ve doğru olmalı ve bu amaçla belgeler hazırlanırken birtakım ilkelerin dikkate alınması gerekmektedir. Bunlar (Arens, 2005: 294);

- Belgeler kayıpların anlaşılabilmesi veya gerektiğinde kolayca bulunabilmeleri için sıra numaralı olarak düzenlenmeli,
- Belgelerin uygun olarak tamamlanmasını ve sistemde uygun yerlere akışını sağlamak için gerekli açıklamalara yer verilmelidir,
- Belgeler işlemin meydana geldiği zamanda düzenlenmeli,
- Belgeler kolayca anlaşılmayı sağlayacak şekilde düzenlenmelidir,
- Belgeler, gerçekleri yansıtma amacına yönelik olarak tasarlanmalıdır. Örneğin, belgede açıklama yerinin olması, yetki ve onay için paraf yerinin olması, belgenin mutlaka iki yetkili tarafından imzalanması zorunluluğu gibi.

1.4.4 Fiziki Koruma

Muhasebe kayıtları ve varlıkların karşılaşabileceği her türlü duruma karşı (doğal afetler, çalınma, yangın) korunmasının sağlanması için yönetimler fiziksel açıdan da koruma tedbirleri almalıdır (Güven, 2006: 32).

1.4.5 Bağımsız Mutabakat

İç kontrol sisteminin iş görenlerin uygun şekillerde çalıştırılıp çalıştırılmadığının belirlenmesi adına yapılan mutabakat sonucunda elde edilen uyumsuzlukların yönetim birimine raporlanmasına bağımsız mutabakat denilmektedir (Güven, 2006: 32).

1.5 İç Kontrol Sisteminin Varsayımları

İç kontrol sisteminin sahip olduğu varsayımlar, herhangi bir işletmenin iç kontrol sisteminin yeterli olduğunu gösteren ve etkinlik alanını belirleyen bileşenlerdir. Uluslararası Denetim Standartlarında bulunan "400 Risk Değerlemesi ve İç Kontrol" adlı standart; iç kontrol sistemi unsurlarını muhasebe sistemi, kontrol

ortamı ve kontrol prosedürleri olarak üçe ayırmıştır (Akbulut, 2012: 177). COSO (The Committee on Sponsoring Organizations) ise bu unsurları daha detaylı şekilde incelemeyi tercih etmiştir. Bu bağlamda, iç kontrol sisteminin bileşenleri şu şekilde sıralanmıştır;

- Kontrol Çevresi/Ortamı: İç kontrol sisteminin ilk ve en önemli unsuru olan kontrol ortamı, diğer bütün iç kontrol bileşenlerinin temelini oluşturur (Aktürk ve Kılıç, 2015: 6567) ve işletmenin kontrol atmosferini temsil eder (Aldridge ve Colbert, 1994: 22). Kontrol çevresi ayrıca iç kontrol bileşenlerinin etkinlik durumu üzerinde etkiye sahiptir. Dolayısıyla iç kontrol sürecinin başarılı olması ya da olmaması ya da ölçüsü, üzerinde kurulduğu kontrol ortamı ile ilgilidir demek yanlış olmayacaktır. Son olarak da kontrol ortamı, işletmenin iş yapma şeklinin ne olduğunu göstermektedir (Aktürk ve Kılıç, 2015: 6567).
- Risk Belirleme/Değerlendirme: İşletme bilimine göre risk kavramı, gerçekleşmesi mümkün olduğunda (Türedi vd., 2014: 147) işletmenin hedeflerine ulaşmasına ya da belirlediği stratejileri uygulamasına engel teşkil eden faaliyet ve eylemlerin tümüdür (Demirbaş, 2005: 177). Risk kavramı ayrıca, işletme faaliyetlerinin planladığı, istenildiği ve beklenildiği gibi gerçekleşememesi ihtimali şeklinde de tanımlanabilmektedir (Kaval 2008: 131). Risk değerlendirilmesi kavramı ise risk kavramı ile ilişkili olarak, işletmenin ulaşmak istediği hedef ve amaçların gerçekleşmesine engel olan riskleri belirleyen ve analiz edilerek risklerin mikro seviyeye getirilmesinde en uygun tedbirlerin alınma süreci şeklinde de tanımlanabilmektedir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 102). Risk değerlendirmesi ayrıca, işletmenin dâhil olduğu koşullar ve bu koşulların neden olduğu değişiklikler dikkate alınarak sürdürülebilirlik çerçevesinde uygulanan bir faaliyettir. Kısacası risklerim tanılanması, değerlendirilmesi, yönetimi ve değerlendirilmesidir.
- Bilgi ve İletişim: İşletmelerde iş gören personelin sorumluluklarının yerine getirebilmesi adına gerekli olan, uygun nitelikli, güvenilir, doğru zamanlı, güncel bilginin kaydedildiği, sınıflandırıldığı ve işletme ile ilgili

olsun olmasın ilgili kişilere iletilmesine bilgi ve iletişim denilmektedir. Bu unsur ayrıca finansal raporlamaya ait hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan bilgilerin uygun biçim ve uygun zaman kapsamında tanımlanarak ele alınmasın ve iletilmesi olarak da tanımlanabilmektedir (Aldridge ve Colbert, 1994: 22). Bu bağlamda bilgi ve iletişimin genel olarak yöneticilerin gerek duyduğu, işletme ile akalı bilgilerin tespitinin sağlandığı ve iletilmek için hazırlanan ve iletilen olarak da kullanılmaktadır (Azaltun, 1999: 30). Tüm bunlarla birlikte işletmenin etkinliklerini gerçekleştirmesi ve kontrol etmesi açısından çok ciddi bir öneme sahiptir (Akyel, 2010: 88).

- Kontrol Prosedürleri/Faaliyetleri: Kontrol faaliyetleri, risk yönetimi ile beraber yönetim kadrolarının aldıkları kararların uygulanabilmesine yardım eden ve yine yönetim kadroları tarafından oluşturulan politika ve prosedürlerin tümüdür (Demirbaş, 2005: 170). Tanımda belirtildiği üzere kontrol faaliyeti politikalar ve prosedürler olmak üzere iki unsurdan meydana gelmektedir (Yılancı, 2006: 69). Bahsi geçen unsurlardan ilki olan politika; işletmenin belirlediği hedef ve iç politikaların gerçekleştirilebilmesi şeklinde ifade edilebilmektedir (Demirbaş, 2005: 170). Bu faaliyetler ayrıca organizasyonun bütününe, her aşamasına ve tüm işlevlerine etki etmektedir.
- İzleme/Gözetim: son unsur olan izleme ya da diğer adıyla gözetim, işletmenin belirlediği finansal raporlama hedeflerine ulaşmasında iç kontrol sisteminin en derece etkili olduğunu değerlendirmek adına planlanan faaliyet ve prosedürleri ifade ekmektedir. Kısaca açıklamak gerekirse de iç kontrol sisteminin zaman içinde gösterdiği değerlendirme sürecidir.

Etkili bir iç kontrol sistemi işletmenin hedeflediği amaçlarına ve bu amaçlara ulaşmasında anahtar görevi görmektedir. Ancak bir işletme etkili bir kontrol sistemi elde etmek istiyorsa şu beş unsura sahip olması gerekmektedir; Kontrol çevresi, kontrol faaliyetleri, risklerin değerlendirilmesi, bilgi ve iletişim ve izlemenin planlanması, uygulanması ve amacına ulaşabilmesi gerekliliği şeklindedir. Bununla

birlikte, bahsedilen bu unsurların görevi iç kontrol kavramına geniş bir rehberlik sağlamasıdır. Ancak iç kontrol sistemlerinin ait detaylar (tasarımı, önemi, kullanımı ve uygulanması) genel olarak işletmelerin kendi iradelerine bırakılmaktadır.

İç kontrol sistemine ait olan unsurlar özellik olarak bütün işletmelerin uygulayabileceği şekildedir. Bununla beraber işletmede iç kontrol sisteminin oluşturulması sırasında, işletmelerin yapısına göre değişiklik gösteren ve iç kontrol yapısı üzerinde etkili olan detayları da göz ardı etmemelidir (Ömürbek ve Altay, 2011:384). Herhangi bir işletmenin uygulanan iç kontrol sistemi genelde; işletmenin mülkiyet ve organizasyon yapısından, hukuki şeklinden, işletmenin dâhil olduğu sektörden ve içinde bulunduğu durumundan, faaliyetlerinin çeşitliliğinden ve karmaşıklığından, işletmede kullanılması tercih edilen bilgi ve iletişim sistemlerinden, veri işleme yöntemlerinden, yasal düzenlemelerden ve son olarak da iş görenlerden ve işletmen yönetim kadrolarının aldıkları kararlardan etkilenmektedir (Kaval, 2008:125). Tüm bunlara ek olarak iç kontrol sisteminin etkinliği muhasebe bilgi sistemlerinin etkinliğine (Türedi, 2008: 8) bağlı olarak da değişkenlik gösterebilmektedir. İç kontrol sistemi ayrıca sürekli gelişim gösteren dinamik yapılı bir süreçtir. Dolayısıyla her işletme farklı bir iç kontrol sistemi kullanmakta ve bunun içinde kendi iç kontrol sistemini tasarlamakta ve uygulamaktadır (Baskıcı, 2015: 167).

1.6 İç Kontrol Sisteminde Sorumluluk

Rol iç kontrol sisteminde en önemli etmendir. Yöneticiler işletme açısından en uygun olan iç kontrol sistemini meydana getirmek adına gerekli çalışmaları yapmalı ve uygun politika ile prosedürleri geliştirerek bunları güvence altına alabilmelidir, çünkü yönetim kadrosunun önderlik etmediği ve destek olmadığı bir sistemin doğru şekilde işlemesi mümkün değildir. Ayrıca yönetim kadrosunun kontrol sistemine verdiği değer ve rolü herkesçe bilinmelidir. Dolayısıyla işletmenin yönetim kadrolarının ilk olarak iç kontrol sisteminin uygulanması için uygun ortamı sağlamak zorundadır fakat bunu yaparken karşı karşıya gelebileceği iç ve dış etkenleri belirlemeli ve bunların neden olabileceği riskler için gerekli önlemleri alabilmelidir. Yine de işletmelerin yönetim kadroları dış etmenler üzerinde istediği

genişlikte bir etkiye sahip olamayacaktır. Örnek vermek gerekirse; ülke genelinde yaşanan bir ekonomik kriz bu konuda tedbir almış ve bu durumu engellemeye çalışmış işletmeleri bile etkileyebilmektedir. Bu sebeple bazı etmenlerin üzerinde yönetici kadroları doğrudan etkili olamayabilmektedir. Ancak işletme yönetimin iç etmenler üzerinde direkt etkili olabilmektedir. İç etmenler ise, yukarıda da bahsedildiği gibi ilk olarak yönetimin liderliği, organizasyonun yapısı, iç denetleme, personel, bütçeleme ve işletme içi raporlama sistemi ile işletmenin uygulama ve politikaları olarak sıralanabilmektedir (Güredin, 2008).

Personel faktörü, iç kontrole uygun ortamın oluşturulmasında etkili olan bir diğer etmendir. İşletmelerin iyi yetişmiş, kaliteli, sorumluluklarının bilincinde ve dürüst iş görenlere sahip olması onun iç kontrol sistemi üzerindeki etkinliğini arttırmasını sağlamaktadır. Kontrol sisteminin etkili şekilde sağlanabilmesi ise işletmelerin organizasyon yapısının belirlenmesine bağlıdır. Belirlenen bu organizasyonun yapısı meydana getirilirken ise yönetim kadrosunun yapının nasıl işlediği ve ana hatlarını ne olduğu konusundaki bilgilere mutlaka sahip olması gerekmektedir. Görevler açıkça ve net bir şekilde belirtilmeli ve iş görenlerinde sorumluluklarının farkında olması da diğer önemli etmenlerdir, çünkü yanlış görev dağılımı ve iyi şekilde yönetilmeyen bir işletmede kontrol ortamının sağlıklı şekilde işlemesi pek mümkün olmayacaktır. Bir diğer önemli konu ise iş görenlere konu ile ilgili gerekli bilinç ve eğitimin verilmedir. Ayrıca yönetim kadrosu ve personel arasındaki iletişimde iç kontrol sistemi açısından önem arz eden noktalardan bir tanesidir.

Personelin iç kontroldeki etkisini etkileyen başka durumlar da mevcuttur. Kendisini baskı altında hisseden bir iş gören işini doğru şekilde yapamayabilir bu durumda iç kontrol sistemini olumsuz etkileyebilmektedir. Ayrıca yıllık izinlerin tam anlamıyla kullanılıp kullanılmadığı da iç kontrol yapısı üzerinde etkili bir durumdur. Dolayısıyla işverenler bu konuda dikkatli ve ısrarcı olmalıdır, çünkü bu durum iş görenin hileli işlemlerinin yokluğu esnasında fark edileceğini düşünerek bundan kaçınmaktadır. Bütün bunlarla beraber iç kontrol sisteminin sağlıklı şekilde uygulanması her alanda bu tür önlemler almasına bağlıdır.

1.7 İç Kontrol Prosedürleri

İç kontrol prosedürleri, yönetimin işletmenin hedeflerine ulaşması amacıyla işletmenin çevresine eklediği usuller, politikalar ve yöntemlerdir. Bu prosedürler farklı amaçları mevcuttur ve genelde aşağıda belirtilen konular ile ilgili usul ve yöntemler olarak sınıflandırılabilmektedirler (Duman, 2008: 80).

- İşlemlerin uygun yetkiler çerçevesinde yürütülmesi,
- Hata ve yolsuzlukların engellenmesini ve gizlenmesini azaltmak maksadıyla iş bölümünün yapılması,
- Yapılan işlemlerin uygun şekilde kaydedilmesini sağlamak adına gerekli belgelerin tasarlanması ve kullanılması,
- Varlıkların ve kayıtların yeterince korunması için varlıkların kullanılması konusunda yetki sınırlandırılmasına gidilmesi,
- Sorumluluk kayıtlarının, mevcut varlıklar ile kıyaslanmasıdır.

Yukarıda açıkça belirtilen kontrol prosedürler genel olarak şu şekilde sınıflandırılmaktadır (Bozkurt, 2012: 126-127):

- Genel Kontroller,
- Uygulama Kontrolleri,
- Aktifler Üzerinde yapılan Kontroller,
- Verilerin Güvenliği

1.7.1 Genel Kontroller

Kontrol prosedürlerinde ilk olarak belirlenen işlemlerin yönetiminin devrettiği yetkilere uygun şekilde yapılması genel kontroller çerçevesinde değerlendirilmektedir (Durmuş ve Taş, 2008: 60). Genel kontrollerin ilk sırada olması ise onu kontrol prosedürlerinin başlangıç noktası haline getirmektedir, çünkü bu kontrollerin etkili şekilde çalışmaması kontrol prosedürlerini başarıdan uzaklaştırmaktadır. Bu bağlamda genel kontroller iki temel unsur çerçevesinde oluşturulmaktadır (Bozkurt, 2012: 127):

Görevlerin ayrılığı, mali özelliğe sahip bir işlemin doğmasından muhasebe kayıtlarına geçmesine kadar olan sürenin sorumluluğunun tekbir kişiye yüklenmemesi gerekliliğini ifade etmektedir. İşletme organizasyonlarında yapılan bir işin bütün aşamalarının sorumluluğunun bir kişiye ait olması hata ve yolsuzlukların belirlenmesinde engel teşkil etmektedir. Dolayısıyla işletmenin kapasitesi dikkate alınarak, görevlerin ilgili olan kişilere doğru şekilde verilmesi meydana gelebilecek hata ve yolsuzlukların bulunmasını kolaylaştıracak ve böylelikle hata ve yolsuzlukların miktarını mikro seviye ye indirecektir (Bozkurt, 2012:127).

1.7.2 Teftiş

İşletmelerin belirledikleri organizasyonlarda aşağıdaki hedeflere varabilmesi için teftiş görevini mutlaka yerine getirmeleri gerekmektedir (Bozkurt, 2012:127-128):

- Prosedürlerin uygun şekilde yürütülüp yürütülemediğinin öğrenilmesi,
- Hataların anında düzeltilip düzeltilemeyeceğinin anlaşılabilmesi,
- Yapıda meydana gelen bir zayıflığın o anda düzeltilip düzeltilemeyeceğinin belirlenebilmesi,
- Yapının meydana gelen yeni gelişmeler çerçevesinde düzenlenmeye müsait olup olmadığının anlaşılabilmesidir.

II. BÖLÜM

2 İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ANALİZ ARAÇLARI VE BİLEŞENLERİ

2.1 İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

İç kontrol sistemi yönetime dâhil özel bir bölüm olmaktan daha çok, bölümlerin işlevlerini, sorumluluklarını ve yöntemlerini anlatmaktadır. İç kontrol sistemi aynı zamanda üst yönetim kadrolarına işletme de gerçekleşen işlevlerin hangi durumda olduklarına dair rapor sunan bir sistem olma özelliği de taşımaktadır. Bahsi geçen bu raporlama sistemi ise işletmedeki yönetim kadrolarının sahip oldukları sorumluluklar değiştikçe farklılığa sahip olmaktadır. Ancak bu farklılıklara rağmen iç kontrol denetiminin iç kontrol üzerinde bulunan denetlemek görevi hiçbir değişikliğe uğramamaktadır.

AB iç kontrol modeline ait üç farklı denetim modelinden söz etmiştir (Arcagök ve Yörük, 2003: 4); Birinci model, Portekiz'e ait güney iç denetim modelidir. Portekiz'in, Maliye Genel Teftiş adlı bir kuruluşu mevcuttur. Bu kuruluş doğrudan doğruya Maliye Bakanlığı'na bağlıdır. İkinci tip model ise, İngiltere'de bulunan Maliye Bakanlığı'na bağlı iç denetleme birimidir. Birimin görevi ise sanıldığı üzere bütün kamu gelir ve harcamalarına karşı sorumluluk sahibi değildir. Son model ise Hollanda'daki bakanlıkların sorumluluğunda olan ve parlamentoya her yıl rapor sunan klasik kuzey modelidir.

Ancak ABD'de meydana gelen Watergates skandalından sonra 1970'liler de yapılan araştırmaların neden olduğu yasa (Foreing Corrupt Practices Act) yapılan işlemlerin yasalar ve kanunlar çerçevesinde uygulanması ve yine işlemlerin kayıtlara en doğru şekilde geçirilmesi hususunda düzenlemeler yapılmasına neden olmuştur (Yılancı, 2006: 116).

Daha sonraki süreçte ise AICPA'nin "Report of the Special Committee on Internal Accounting Control" isimli raporun sunduğu öneriye göre iç kontrol

sistemindeki sorumlulukların doğru şekilde yerine getirildiğinin denetlenmesi adına bir denetim yaklaşımı uygulanmalıdır (Yılancı, 2006: 116).

2.2 **Uygunluk Testleri**

Bütün işletmeler kendilerine bir hedef belirlerler ve bu hedeflere varma noktasında bazı prosedür ve kurallara uyum sağlamak zorundadır. Uygunluk denetiminin varmak istediği amaç ise, işletme yönetiminin hedeflerine varmak için, uymaları gereken kuralları baz alıp almadıklarını denetlemektir.

Yukarıda da bahsedildiği üzere uygunluk denetimi, işletmelerin görevlerini doğru şekilde yapıp yapmadıklarını denetlemek ve bu konuyla ilgili üst yönetim kadrolarına bilgi vermeyi hedeflemektedir. Bu denetim yalnızca kurum içinde değil SPK, devlet ve meslek odalarınca da yapılmaktadır. Bu bağlamda işletme içinde yapılan denetlemelerde yönetim kadroları tarafından yapılan kurallar, politikalar ve anlaşmalar çerçevesinde yapılmaktadır.

Son dönemde önem kazanan bir nokta ise, işletmelerin yönetim kadrolarının sahip oldukları sorumlulukları yasal düzenlemeler çerçevesinde gerçekleştirip gerçekleştirmediğidir. Çünkü işletmenin görevlerini belirlenen kurallar ile yapıp yapmadıklarının denetlenmesi oldukça önemlidir. Örnek vermek gerekirse, ödemesi yapılan kıdem veya ihbar tazminatlarının yasal düzenlemelere ne kadar uygun olup olmadığı denetçilerce incelenmelidir (Ulutaş, 2007: 53).

2.3 **Maddilik Testleri**

Finansal tablolardaki parasal hataların ve yanıltmaların belirlenmesi adına uygulanan testlere maddilik testi denir. İşletmelerin faaliyetlerine dayanan iş ve işlemlerin finansal tablolara yansıması parasal miktarlar şeklindedir. Dolayısıyla yapılan bu işlemler sayesinde de yapılan hile ve hatalar da finansal tablolara yansımaktadır. Maddilik testi ayrıca işletmenin iç kontrollerini aşan hata ve hileleri bularak ortaya çıkarmak ve finansal tablolarda bulunan bilgilerin yanlış olup olmadığını belirlemek için yapılmaktadır. Ancak maddilik testi direkt olarak finansal tablolar üzerinden değil, finansal tablolara temel teşkil eden işlemlere ait kanıtlar

çerçevesinde yapılmaktadır (Erdoğan, 2005: 110).

Maddilik testleri, finansal tabloların hesap kalanlarının ne kadar doğru olup olmadığını belirlemeye yönelik olup, iç kontrolle bağlantısı yoktur, çünkü testin amacı finansal tablolar ile ilgili görüş belirlemek olduğundan esasa yöneliktir. Ayrıca uygunluk testlerinin uygulanmasından sonra ortaya çıkan sonuç belirtilen kontrol risk düzeyinin maddi doğruluk testlerini doğrudan etkilemesine neden olur. Eğer kontrol düzeyi riski düşük ise iç kontrol sisteminin kuvvetli bir yapıya sahip olduğundan bahsedilebilir, dolayısıyla denetçi bu şartlar doğrultusunda maddi doğruluk testlerini daraltabilir, etkili ve daha az kanıtlar toplayacak yöntemleri yeterli bularak testleri yıl içinde de yapabilmektedir (Yılancı, Yıldız ve Kiracı, 2013: 71).

Bahsi geçen bu testler, kullanılan iç kontrol sisteminin yeterli olduğuna inanılsa bile, sistemin belirtilen şekilde işleyip işlemediğinin test edilmesi amacıyla yapılan faaliyetlerdir. Bu bağlamda hangi işlevlerin hedeflenen şekilde çalıştığı ve sorunlu olanların hangisi olduğu bulunur. Bu durumda eksik ve zayıf olan alanlar bulunarak risklerin azaltılması adına daha detaylı denetim teknikler kullanılmasına imkân sağlamaktadır (Kaval, 2008: 125).

2.4 **Kontrol Prosedürlerinin İncelenmesi ve Tanınması**

Herhangi bir işletmenin iç denetim sistemlerini yerleştirmesi için yapması gereken en önemli şey iç denetim sistemlerini kurmaktır. Bu çalışmada da iç kontrol sistemlerinin en temel konulardan kısaca bahsedilecektir (Durmuş ve Taş, 2008: 60)

Önleyici ve Tespit Edici Kontroller: Bir hatanın sisteme girmesini önleyene kontrollere önleyici kontrol denmektedir. Örnek vermek gerekirse, bilgi işlem sistemine veri girişi yapan bireyin doğrulanması ve ondan şifre istenmesi örnek teşkil edebilir. Başka bir örnekte veriyi giren bireyin girmiş olduğu veriyi daha önceden belirlenen şekle uygunluğunun denetlenmesi şeklinde de olabilir. Son olarak da elektronik bir formda her veri alanının sahip olduğu format (sayısal mı alfabetik mi ?), belirlenen sınır değerler gerekli şekilde mi girilmiş (örnek:10-100 arasında sayı girilebilir) gibi denetlemeler önceleyici kontrol olarak değerlendirilebilmektedir (Bozkurt, 2012: 127).

Ancak önleyici kontroller diğer kontrol tipleri baz alındığında sorunlar başlamadan ortadan kaldırıldığı için daha etkili olmaktadır. Tespit edici kontroller ise sisteme girilen bir hatanın daha olumsuz sonuç yaratmasına izin vermeden hatanın giderilmesini sağlamaktadır. Yukarıda bahsedilen örneklerde verinin yanlış girildiği tespit edildikten sonra diğer işlemleri de etkilemeden giderilmesi de tespit edici kontrollere örnek olarak verilebilmektedir (Arcagök ve Yörük, 2003: 4).

Kontrol aktiviteleri: İşletmelerin yönetim kadrolarının verdiği direktiflerin yürütülmesinin garantiye alınması adına tasarlanır ve işleme konulur. Bu aktiviteler ayrıca işletmenin amaçlarını ulaşmasına engel olacak risklerin etkisini azaltacak yolları da içermelidir. Dolayısıyla kontroller risklerin meydana getirebileceği negatif sonuçları engelleyecek ya da tespit edecek biçimde tasarlanır. Operasyonların yürütülmesi de kontrol prosedürleri temel alınarak yapılmalıdır. Ancak kontrol prosedürleri operasyon adımlarında farklı bir kararla ilişkili olduğundan yürütülmeleri için yapılan yetkilendirme kontrol adımlarının bilinçli şekilde yürütülmesini gerektirir. Bu nedenle operasyonların kontrol prosedürlerine uygun olup olmadığı denetlenmelidir. Kontrol prosedürleri, işletmenin risk değerlendirmesi açısından ortaya çıkan riskleri yönetmek ya da etki alanını daraltmak adına yürürlüğe konulmaktadır. Bu bağlamda en temel kontrol aktivitelerinin alanları aşağıdaki şekilde tanımlanabilmektedir. Kontrol prosedürleri, işletmeye ait risk değerlendirmesi çerçevesinde meydana çıkan riskleri yönetmek ve etki alanını sınırlandırmak adına yürürlüğe konulur. Temelde kontrol aktiviteleri aşağıda bahsedilen alanlarda tanımlanabilmektedir (Ulutaş, 2007: 53).

- Görev ayrımının yapılması
- Bağımsız denetim ve kontroller
- Koruyucu nitelikteki kontroller
- Daha önceden numaralanmış formlar
- Özel dokümanların akışları

Görevlerin ayrımı: Görevlerin ayrımı, yapılması gereken işleri ayırarak ve farklı iş görenlere dağıtarak bir iş görenin hata yapmasını ya da iş ile ilgili usulsüzlük yapılmasını önlemeyi hedefleyen çalışma yönetimidir (Güredin, 2008).

Ayrımı yapılabilen 4 farklı tip işlevsel sorumluluk alanı mevcuttur.

- İşlemleri yürütmek adına gerekli yetkilendirme,
- İşlemlerin kaydedilmesi,
- İşlemlerden etkilenen varlıkların muhafaza edilmesi,
- Kaydı yapılan adet ve miktarlarla mevcut varlıkların adet ve miktarı arasında uyumun sağlanması için yapılan düzenli kontroller.

Bir örnek satın alınan ürün aşamalarıdır (Güredin, 2008).

- Satın alma işlemlerini yapan bölüm satın alma bölümüdür. Ancak satın alma bölümünün Mali İşlerde hazinesinin bulunması etik değildir.
- Satın alma işlemlerinin kaydını yapan bölüm Mali İşlerde Alacaklılar Hesabından sorumlu olmalıdır fakat bu bölümün Satın alma bölümü olması etik değildir.
- Satın alınacak ürünlerin muhafaza edilmesi Depo bölümünün görevidir. Ancak bu bölümün Envanter Kontrol birimi olması doğru olmayacaktır.
- Satın alınan ürünün miktarı ve kaydedilen ürünlerin adedini kıyaslayan bölüm Envanter Kontrol bölümüdür, fakat bu bölümün Depo departmanı olması yanlış olacaktır.

Satıştan sonra alacakların yönetimi süreci açısından (Arcagök ve Yörük, 2003: 4);

- Satış işlemlerini yapan bölüm satış departmanıdır. Ancak bu bölümün Mali İşlerde Hazine bölümü olması doğru olmayacaktır.
- Satış işlemlerinin kaydını yapan bölüm Mali İşlerde Borçlular Hesabından sorumlu bölüm olmalıdır. Bu bölümün Satış departmanı olması doğru olmayacaktır.
- Satışı yapılacak ürünlerin saklanması Depo bölümünün görevidir. Dolayısıyla bu bölümün Envanter Kontrol departmanı olması doğru olmayacaktır. Ancak satıştan sonra müşteri nakit ya da çek gönderirse bunların muhafazası Mali İşlerde Hazine kısmı tarafından yapılabilir.
- Satışı yapılmış olan ürünün miktarı ile kaydı yapılan ürünlerin adedini

karşılaştıran bölüm Mali İşlerde Ana Hesap Defterini tutan bölüm olmalıdır. Ancak bu bölümün Mali İşler bölümü olmaması doğru olmayacaktır.

Maaş Hesaplarının yönetimi süreci açısından (Arcagök ve Yörük, 2003: 4);

- İş görenleri işe alan veya çıkaran, maaş miktarlarını belirleyen birim İnsan Kaynakları olduğundan işlemlerin yürütülmesini sağlayan bölümde yine İnsan Kaynakları bölümü olmalıdır.
- Maaş işlemlerinin kaydını yapan bölümün yine maaş hesaplarından sorumlu olan personel departmanı tarafından yapılması doğru olacaktır.
- Maaşlara ilgili nakit, çek, vb. varlıkların muhafaza edilmesi de yine Mali İşlerde Hazine tarafından yapılmalıdır.
- Satışı alınan ürün miktarı ve kaydı yapılan ürün adedini karşılaştıran bölümün Mali İşlerde Ana Hesap Defterini tutan bölüm olması doğru olacaktır.

Bağımsız Kontrol ve Denetimler: Kayıtların zaten olan varlıklarla mutabakatı organizasyondaki bağımsız bir bölüm tarafından gerçekleştirilmelidir. Bu bölüm ayrıca uygulanan işlemle ilgisi olmayan ya da mevcut varlıkların muhafazası ile ilgilenmeyen bir bölüm olmalıdır. Varlıkların kaydının yapılmaması, kayıtların doğru olmadığının işaretidir. Ancak bu durumun terside doğru değildir. Örnek vermek gerekirse, elde tutulan nakit miktarı ile kaydı yapılan nakit tutarlarının aynı olması, nakit kaydının tamamen doğru yapıldığını göstermez. Hala kaydı yapılmayan nakit olması mümkündür (Kepekçi, 2004: 97).

Denetim ve bağımsız kontrol yapılan denetimlerin maliyeti ve mutabakat yapılması gereken varlıkların nitelikleri ile ilgilidir. Nakit mutabakatı her gün yapılırken envanter sayımı yılda bir ya da iki kez yapılmaktadır. Örnek vermek gerekirse, Mali İşlerde Hazine bölümünün işlemlerinin kontrol edilmesi için Ana Hesap Defterini tutan kısım banka hesapları ve işletmenin kayıtlarının her ay düzenli olarak mutabakatını yapar.

Koruyucu Kontroller: Koruyucu kontroller işletme varlıklarına yalnızca yetkili iş görenlerin erişimine olanak sağlar. Erişim ise bir yandan fiziksel erişim hakkı manasına gelirken bir yandan da varlıkların kullanımı açısından yetkilendirilen

dokümanların hazırlanmasının dahil olduğu erişim olarak tanımlanmaktadır. Örnek vermek gerekirse, Bilgi İşlem Merkezi'ne yalnızca Bilgi İşlem personelinin girebiliyor olması, diğer personellerin bu personelle içeri girme hakkı kazanması, değerli evrak ve menkul kıymetin kasada saklanması ve kasanın açılma işlemi yapılırken iki iş görenle kayıt yapılması gibi (Aksoy, 2006: 198).

Birbirini takip eden numaralı formlar: Doldurulması gereken bütün dokumanlar daha önceden numaralandırılsa, hepsi sayılabilir ve tarih ile beraber dolduran kişiye göre ayrımı ve kontrolü yapılabilir, sırası bozulan formlar ise ayrıca incelenir. Bahsedilen bu sistemi kâğıt kullanılmadan yapılan elektronik formlarda da kullanılabilmektedir. Bununla beraber birbirini takip eden numaralı algılandığında çalışan ya da algılanmadığında çalışmayan uygulamaların kullanılması mümkündür. Ayrıca iş görenlerin yaptıkları işlere ait formların kendilerine gelmesini önleme ve işlem akışı ve özel doküman akışına uygun davranılması da iç kontrolün etkinliğini arttırmaktadır (Kepekçi, 2004: 97).

2.5 İç Kontrol sistemindeki Eksikliklerinden ve Zayıflıklarından Kaynaklanan Sorunlar

İç kontrol sistemindeki eksiklikler ve zayıflıklar, işleletmede yeterli miktarda kontrol prosedürlerinin var olmaması şeklinde tanımlanmaktır. Bahsedilen durum, finansal tablolarda yolsuzluk ve hata riski olma olasılığını da arttırmaktadır. Sistemde var olan kontrol zayıflıklarının bulunabilmesi ise öncelikle mevcut kontrol prosedürlerinin belirlenmesine bağlıdır. Bir sonraki adımda ise kontrol prosedürlerinin var olmamasından kaynaklı muhtemel önemli yolsuzluk ve hataların neler olabileceği tespit edilmelidir, çünkü bir zayıflık ondan kaynaklanacak muhtemel hata ve yolsuzlukların büyüklüğü ile orantı içindedir (Kepekçi, 2004:97).Tüm bunlarla beraber işletmede gerekli olan kontrollerin mevcut olmadığını ya da mevcut kontrollerin hedeflenen amaçları gerçekleştirebilmesi mümkün şekilde planlanmadığında kontrollerin eksik olmasından söz edilmektedir.

2.5.1 Önemli Kontrol Eksiklikleri

Şirketler iç kontrol sistemlerinde meydana gelen önemli eksiklikleri, şirket

dışındaki kaynaklar, sürekli gözetim prosedürleri ve iç kontrol sistemiyle ilgili bağımsız denetimler gibi farklı yollarla meydana çıkartılabilir. Eksiklik ise, iç kontrol sisteminin önemli şekilde ortaya çıkardığı uyarılar olarak tanımlanabilmektedir. Dolayısıyla eksiklikler muhtemel ya da gerçekleşen bir yetersizliği ve problemi temsil edebilmekte ve/veya şirketin amaçlarına ulaşması için iç kontrol sistemini önleyici, düzeltici ve geliştirici olarak güçlendirme imkanı yaratabilir (Aksoy, 2006: 198).

İç kontrol sisteminde önemli kontrol eksikliklerinin mevcut olmasının işletme açısından muhtemel sonuçları aşağıdaki gibidir (Aksoy, 2006: 198):

- Para ve ticari mal gibi varlıkların kaybedilmesi,
- Hataya neden olan kararların alınması,
- Dolandırıcılık ve suistimal,
- İşletmenin gelir kaybetmesi,
- İstenilen amaç ve hedeflere ulaşılamaması.

2.5.2 Önemli Zayıflıklar

İç kontrol sistemi her ne kadar iyi şekilde yapılandırılmış olsa da bu mutlak güvence anlamına gelmez, çünkü iç kontrol sistemi finansal tablolarda bulunan bilgilerin ve bunlara temel oluşturan muhasebe kayıtlarının kesinlikle doğru olduğu anlamına gelemeyeceği gibi, işlemlerin yasa ve yönetmeliklerle olan uyumu hakkında eksiklik ve zayıflıkların olması ihtimalini de ortadan kaldırması söz konusu değildir (Akışık, 2005: 91). Dolayısıyla iç kontroldeki zayıflıkların uygun şekilde raporlanması ve düzeltilmesi ile ilgili aşamaların güncellenmesi adına tanımlanan bir yöntem bulunmalıdır. Bahsi geçen bu yöntem, süreç hakkında bilgi vermeli ve olası iç kontrol zayıflıklarını ya da uygun olmayan yöntemlerin haberdar edilmesi gereken yetkili dairedeki bireyi tanımlıdır (Saltık, 2006: 68).

2.6 İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sınırları

Bir iç kontrol sistemi her ne kadar iyi tasarlanmış ya da işlerse işlesin, kurumun hedeflerine ulaşması veya sürdürülebilir olması konusunda, yönetime yalnızca belli bir miktar güvence verebilir (Özeren, 2006: 11). Kısacası iç kontrol sistemi asla önceden olabilecek riskleri önleme konusunda garanti vermez.

İç kontrol sisteminin etkin olması onu kullanan bireylerin yeterliliğine ve güvenirliğiyle ilgilidir, çünkü insanın neden olduğu hatalar, yanlış yorum ve yargılar, ihmal, anlaşmazlıklar, yorgunluk ve deneyimsizlik gibi unsurlar iç kontrol sisteminin zayıflamasına neden olabilmektedir (Tuan ve Memiş, 2012: 117). Dolayısıyla iç kontrol sistemini sınırlayan da yine insan faktörüdür. Bu bağlamda insan unsuru nedeniyle sınırlama gerektirilmesi için birinci faktör iş görenler arasında yapılacak görevlerin ayrımı ilkesi ve gizli anlaşmalar devre dışı bırakılmalıdır. Ancak bu durum iç kontrolün etkili ve sağlıklı olarak yürütülmesi önlemektedir (INTOSAI, Md.:13).

İnsan faktörünün sınırlanmasının neden olan bir diğer etmen yönetim kadrolarının kararları ve davranışlarının neden olduğu bozulmalardır. Yönetim kadrolarının karar alma esnasındaki yanlış yapmaları, basit hataları ve yanılmaları iç kontrolün etkin bir şekilde uygulanamamasına ve verim alınmasına engel olmaktadır (Yılancı, 2006: 36). Üstelik yönetim kadrolarının sorumluluklarını kötü amaçlı kullanmaları da iç kontrolün etkin olmasına engel olmaktadır (INTOSAI, Md.:13).

İç kontrol sınırlayan bir diğer faktör ise, sistem düzenlenirken israf edici yapıda olması veya kontrollerin yararının maliyetleri aşmasıdır (Yılancı, 2006: 36). Son olarak kaybetme riskini önleyecek nitelikteki iç kontrol yapısını sürdürülebilir hale getirmek için katlanılan maliyetin iç kontrolde hedeflenen faydayı aşması iç kontrolün etkinliğini kısıtlamaktadır (INTOSAI, Md.:13).

2.7 İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi Sürecinde Elde Edilen Bilgilerin Belgelendirilmesi

Denetçi, iç kontrol sistemi hakkında elde ettiği bütün bilgileri çeşitli belgeler

aracılığı ile belgelemektedir. Hangi belgenin kullanılacağı ise işletmenin hacmi ve yapısına göre değişiklik göstermektedir. Dolayısıyla denetçiler iç kontrol sistemini tanımlamak adına 3 yöntemde faydalanmaktadır. Yöntemleri ise şunlardır (Köroğlu ve Uçma, 2006: 23).

- Not Alma Yöntemi
- Akış Şeması Yöntemi
- Anket Yöntemi

2.7.1 Not Alma Yöntemi

Not alma yöntemi, denetleme yapanın iç kontrol yapısı ile ilgili farklı yollarla elde ettiği bilgileri yazılı olan notlar şekline dönüştürmesidir. Ancak not biçimine dönüştürülmesi için yapılması gereken bazı faaliyetler vardır. Bu yöntemler muhasebe sistemin de mevcut olan bütün belge ve kayıtların kaynak noktalarının meydana getirilmesi, sistemdeki çeşitli uygulama aşamaların not şeklinde takip edilmesi ve farklı kontrol prosedürlerinin uygulanma şeklinin not alınmasıdır. Tüm bunlarla beraber bu yöntemi genelde küçük işletmeler kullanır. Ancak kullanımı basit olmakla beraber, işletme yapısındaki her şeyi not haline getirmek zor olabilmektedir (Bozkurt, 1999: 140).

Bütün sistemler sözlü şekilde olarak ifade edilebildiğinden, not almanın sağladığı en büyük avantaj esnekliktir. Dolayısıyla yazım kabiliyetinin zayıfı sistemin yanlış anlaşılmasına sebep olabilmektedir. Bunun sonucu da uygun olmayan uygunluk testlerinin düzenlenmesidir (Yılancı, 2001: 39).

2.7.2 Akış Şemaları Yöntemi

Akış şemaları yöntemi, denetleme yapanın işletmenin iç kontrol yapısının işleme şeklini, farklı semboller yardımıyla şema haline getirilmesi ve izlenmesidir. Dolayısıyla bu yöntem görev, yetki ve sorumlulukları açıkça ortaya koyar. Ayrıca bu yöntem şema şeklini taşıdığından göze de hitap etmektedir. Bu durumda onun not alma yöntemine kıyasla daha elverişli ve kullanışlı hale getirmektedir. Tüm bunlarla beraber yenilenmesi oldukça kolay olmasına rağmen ilk kez kullanıldığında çok

uğraştırıdır (Köroğlu ve Uçma, 2006: 23).

Akış şemalarının bir diğer özelliği belli etkinliklere ait bütün metotları göstermesidir. Kısacası iş akış şemaları sisteminin nasıl işlediğini gösteren şemalardır (Çömlekçi, Kepekçi ve Erdoğan, 1992: 167).

Akış şemaları yönteminin diğer yöntemlere kıyasla üstün kılan yönleri ise şunlardır (Demirel, 2007: 65).

- Kolay anlaşılır, görsel tanımlama yazılı anlatımlarla da desteklendiği için soru kâğıtları ve denetçi notlarına oranla daha basitçe anlaşılabilirler.
- Karmaşık yapıdaki bir sistemin bütün bir şekilde verilmesini kolaylaştırır. Denetçi notlarında 10, soru kâğıtlarında 15 sayfada tanımlanması mümkün olan karmaşık iki sayfalık bir akış şemasında gösterilebilmektedir.
- Bilgi işlem belgeleri ile aynı doğrultudadır. Elektronik bilgi işlem sistemleri genelde akış şemaları şeklinde belgelendirildiklerinden, bilgi işlem birimi iş göreni akış şemalarını tanır ve dolayısıyla denetçiye yardım edebilirler.
- Kolaylıkla güncellenebilirler, denetim esnasında hazırlanan akış şemaları, daha sonra yapılan denetleme çalışmalarında, sistemde ortaya çıkan değişiklikler de eklenerek çok kolay şekilde güncelleştirilebilmektedir. Bu bağlamda tekrarlanan denetim çalışmalarında zamandan tasarruf edilir.

Akış şemaları yönteminin diğer tekniklere nazaran sakıncası mevcuttur.

- Önemli derecede bilgi ve deneyim gerektirir.
- Hazırlanmaları için zaman gerekir.
- Hazırlanmasından sonra kontrolün zayıf olduğu yerlerin belirlenmesi adına yapılan analiz zor yapılmaktadır.
- İç kontrol soru kâğıtlarına verilen hayır cevapları ve tespit edilen zayıflıkların akış diyagramı üzerinde saptanabilmesi çok fazla bilgi ve deneyim gerektirmektedir (Kaya ve Demiral, 2001: 90).

2.7.3 Anket Yöntemi

Anket yönetimi veya iç kontrol soru kâğıtları uygulaması, irdelenen sistemin kontrollerini yapılması ve etkinliğinin araştırılması adına çeşitli sorular içermektedir. Uygulama için ise birçok dış denetim kurumu belli standartlarda soru kâğıtları geliştirmiştir. Bu kâğıtların hazırlanması esnasında göz önünde bulundurulması gerekenler husus ise soruların yönlendirici olmaması ve somut olaylara kesin cevaplar arayabilmesidir (Aksoy, 2007: 235).

Bu yöntemde denetçi, iç kontrol sistemi ile ilgili olarak birçok soru sorar. Cevaplar ise genelde evet, hayır ya da söz konusu değildir şeklinde düzenlenmektedir. Eğer cevap evet ise iç kontrol prosedürlerinin güçlü, hayır ise de iç kontrol prosedürlerinin zayıf olduğu sonucu çıkartılır. Alınan cevaplarının evet ağırlığının durumu ise sistemin ne kadar etkin olduğunu belirlemek açısından önemlidir.

Denetim uygulamasında en yaygın yöntem anket yöntemidir. Bunun sebebi ise kolay uygulanabilir olması ve cevapların evet ya da hayır şeklinde olmasıdır. Bütün bunlarla birlikte bu yönteminde eksikleri bulunmaktadır. Geçmiş yılların sorularının denetçi tarafından kopyalanarak analiz ve incelemeden yoksun olması ve anketteki soruların bir araç değil de amaç olarak kabul edilmesi ihtimalidir. Ayrıca küçük işletmelerce uygulandığında genelde doğru cevap alınamayabilir (Gürbüz, 1995: 69-70).

III. BÖLÜM

3 İÇ KONTROL İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

3.1 İç Kontrol İle İlgili Ulusal Düzenlemeler

Türkiye kamu sektörü ve özel sektör ile ilgili birçok düzenleme yapmaktadır. Yapılan bu düzenlemeler aslında iç kontrole ne kadar ihtiyaç duyulduğunu göstermektedir. Aşağıda bahsedilen; Basel II Standartları'nın yaptığı düzenlemeler, 5018 sayılı Kanun'da belirtilen düzenlemeler, Sermaye Piyasasınca yapılan düzenlemeler ve Yeni Türk Ticaret Kanunda yapılan düzenlemelerdir.

3.1.1 5018 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenlemeler

Dünyada yaşanan değişimleri takip edebilme adına özellikle halka açık işletmelerde olmak üzere şeffaf ve güvenilir bilgi ve raporlamanın önemi, yatırımcıların korunması amaçlarının sonucu olarak risk yönetimi, kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim alanlarında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bununla birlikte 1990'lı yıllardan sonra kamuda da bu konuların gerekliliği artmış ve çeşitli reformlar gündeme gelmiştir (Kayım, 2009: 42).

Cumhuriyet Dönemi'nde kamu mali yönetimi alanıyla ilgili yapılan ilk düzenleme, 1927'de çıkan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'dur. Üzerinde yapılan birkaç küçük değişiklikle birlikte seksen yıl uygulanabilen bu kanun, daha sonra yerini 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na bırakmıştır. Yeni kanun 10.12.2003 tarihinde kabul edilmiş ve 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır (Resmi Gazete, 2003). Kanun'da iç kontrol sisteminin bahsedildiği yer ise beşinci bölümün 55-62 maddeleridir. Maddelerde ise sırasıyla; iç kontrol sisteminin nasıl tanımlandığı, iç kontrol sisteminin amacının ne olduğu, kontrolün yapısı ve işleyişi, harcama öncesi nasıl kontrol edildiği, mali kontrol yetkilisinin sahip olması gereken nitelikler ve atanması konuları ile ilgilidir.

3.1.2 Türk Ticaret Kanunu (TTK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Teknoloji ve ticarette ortaya çıkan gelişmeler beraberinde ülkelerin uluslararası piyasalara dâhil etmiş ve bu durumda Türkiye'de mevcut TTK'nın güncellenmesine ve yenisinin hazırlanmasına neden olmuştur. Yeni hazırlanan bu TTK tasarısı, 13.01.2011 tarihli 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu şeklinde yasal hale geldikten sonra 14.02.2011 tarihli 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 01.07.2012 tarihinde de ticaret ile ilgili düzenlemeler getiren yeni TTK yürürlüğe girmiştir.

Yeni TTK firmaların sahip olması gereken iç kontrol sistemleri konusunda açık bir düzenleme getirmemekte, iç kontrol sisteminin olması yönünde açıkça bir şart koşmamakta ve bu konuda yönetim kurullarına herhangi bir görev yüklememektedir. Yeni TTK iç kontrol sistemine açık bir şekilde ve uluslararası genel kabul görmüş tanımlarıyla yer vermediği görülmektedir (Özbek, 2012: 478-479).

İç kontrol sistemlerinin biçimsel tarifini bir nebzede olan verebilen Yönetimin Devri adlı 367. Maddenin 1. Fıkrasına göre; yönetim kurulu temel sözleşmeye eklenecek bir hüküm çerçevesinde düzenleme yapacağı bir iç yönetmeliğe göre, yönetim görevinin bir bölümünü ya da tamamını bir veya birden fazla yönetim kurulu üyesini ya da üçüncü kişileri yetkili kılabilmektedir. Ayrıca bu yönetmelik şirketlerin yönetimlerini düzenler; gereken görevleri tanımlar, yerlerinin ne olduğunu gösterir ve kimin kimden sorumlu olduğunu ve kimlerin bilgi sunma sorumluluğunu taşıdığını belirler. Yönetim kurulu ise, istek üzerine pay sahiplerini ve korunmaya değer olan menfaatlerin gerçekçi bir şekilde ortaya koyan alacaklıları, yönetmelik hakkında yazılı şekilde bilgilendirmektedir (6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu).

Yeni TTK, Kurumsal Yönetim İlkeleri açısından değerlendirildiğinde temel bir yasa niteliğindedir. İşletmelerde kurumsallaşma ve kurumsal yönetim çerçevesini belirlemiş ve aynı zamanda konunun hukuki temel bir metni olarak ortaya çıkmıştır. Kurumsal yönetim açısından getirdiği en önemli düzenleme ise düzenleyici ve

denetleyici organların yetki alanlarının genişletilmesidir. Yeni TTK'daki kurumsal yönetim anlayışı, ABD'deki Sarbanes Oxley Yasası ile ilgili yeni yaklaşımlara dayanmaktadır. Bu yeni yaklaşımlar, Yeni TTK'nın temel gerekçesi olarak da belirtilmiştir. Ayrıca yeni TTK'nda kurumsal yönetime ilişkin getirilen düzenlemeler, bugüne kadar yalnızca büyük şirketlerin uyguladığı kurumsal yönetim ilkelerinin, orta ölçekli şirketlere de uygulanabilmesinin önünü açmaktadır. Yeni TTK ile getirilen kurumsal yönetim ilkeleri incelendiğinde en önemli unsur olarak profesyonel yönetim kurullarının oluşturulması için yapılan düzenlemeler görülmektedir. Şirkette yeni kurumsal yönetim ilkelerinden en çok etkilenen ise yönetim kurulu olmuştur. Bu anlamda Yönetim Kurulu'nun oluşumunda yapısal değişiklikler yapılmış ve topluluk Yönetim Kurulu gibi yeni kavramlara yer verilmiştir (Turğay, 2013: 104-108).

Yeni TTK'da yer alan kurumsal yönetimin temel ilkeleri aşağıdaki gibidir;

a) Şeffaflık İlkesi
b) Adillik İlkesi
c) Hesap verebilirlik ilkesi
d) Sorumluluk ilkesi

3.1.3 Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

1981'de kabul edilen 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu; kamu yararının sağlanması, halkın güveninin kazanılması ve piyasanın etkili şekilde yürütülmesini sağlamaktadır. SPK, piyasa ile ilgili gerekli düzenlemeleri yapma yetki ve görevlere sahiptir (Haftacı, 2011: 23). SPK'nın iç kontrol sistemi ile ilgili temel düzenlemesi ise, 1996 tarihli ve Seri: X, No: 16 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'de mevcuttur.

Amerika Birleşik Devletlerinde muhasebe ve denetimlerde yapılan bazı hileler sonucunda meydana gelen şirket felaketleri beraberinde 2002 yılında "Sarbanes-Oxley" yasasının çıkarılmasını getirmiştir. Bu yasayla beraber SPK'da da değişiklikler yapılmıştır. İç kontrol sistemiyle ilgili olan bu değişiklikler Seri: X, No: 19 sayılı Tebliğ'de yer almaktadır. Seri: X, No:22 sayılı Sermaye Piyasasında

Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de ise iç kontrol sistemi detaylı şekilde düzenlenmiştir. Örnek vermek gerekirse; bağımsız denetçinin ne tür bir denetim tekniği uygulayacağı, kapsamı ve uygulanacağı zamanın belirlenmesi için denetleme yapılacak işletmenin iç kontrol sisteminin etkili şekilde işleyip işlemediğinin değerlendirilmesi gerekliliği yer verilmektedir. Bağımsız denetçi öncelikle iç kontrol sistemini değerlendirmeli ve daha sonra iç kontrol sisteminin etkili olup olmadığına dair kararını üst yönetimlere bildirmelidir. Bahsi geçen bu tebliğin yayınlanma tarihi ise 12.06.2006'dır (Haftacı, 2011: 24).

Yine SPK tarafından iç kontrol, işletmenin yönetimi ve yönetimden sorumlu bireyler ile ilgili diğer iş görenlerin işletmenin hedeflerine ulaştığına, faaliyetlerinin ve işlemlerinin etkili şekilde gerçekleştirildiği ile kanun ve düzenlemelere uyulup uyulmadığı ile ilgili makul bir garanti sağlamak adına tasarlanan ve uygulanan bir sistem olarak tanımlanmıştır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22), Kısım: 10, Bölüm:2). Bağımsız denetçi tebliğe göre, olası önemli yanlışlık türlerini belirleme, önemli yanlışlıkların neden olduğu riskini etki eden faktörlere göz atma ve ek bağımsız denetim tekniklerinin zamanlanmasının, yapısının ve kapsamının tasarlanması aşamalarında iç kontrol sistemine ait bilgilerden faydalanır (Seri: X, No: 22 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"). Bu yolla elde edilen bilgilerin tam ve güvenilir olması ancak iç kontrol sisteminin tasarlanması ve uygulanması ile mümkündür, çünkü iç kontrol sistemi; kontrol ortamı, risklerin değerlendirilmesinin süreci, finansal raporlama ve iletişim ile ilgili faaliyetlerin süreçlerinin dâhil olduğu kontrol işlemleri, kontrollerin gözetimi ve bilgi sistemlerini içermektedir. Sektörde ya da ekonomide meydana gelen değişikliklerin riski arttırabileceğinden, bağımsız denetçiler işletmelerin iç kontrol sisteminin etkin şekilde uygulanıp uygulanmadığı konusunda çok daha fazla özen göstermelerine neden olacaktır. Dolayısıyla ilgili kişiler, gerekli eleştiri ve tavsiyeleri göz önünde bulundurarak gereken düzenlemeleri uygulanmalıdır (Uyar, 2010: 26).

3.1.4 Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Finansal kurumlarda iç kontrol ve risk yönetiminin önemli olması, özellikle 1980-1990 yıllarında bankalarda yaşanan hileli işlemler ve krizlerdir. Daha önceki bölümlerinde örneklerine yer verdiğimiz bankacılık krizleri ve hileli finansal raporlama işlemleri iç kontrol ve risk yönetimindeki başarısızlıkları gözler önüne sermiştir. Türkiye'de iç kontrol ve iç denetim düzenlemelerine bakıldığında bankacılık sektörünün bu alanlarda diğer sektörlere göre daha başarılı olduğu görülmektedir. Bu duruma neden olan en önemli faktör, uluslararası düzeyde bankaların gözetimi ve denetimi konularında çalışmaları yürüten "Bankacılık Gözetim ve Denetim Komitesi (BASEL)'in çalışmaları olmuştur. Türkiye de ise BDDK bu çalışmaların öncüsü olmuş BASEL'in geliştirdiği çalışmaları ülkemize uyarlamıştır. BDDK tarafından 08.02.2001 yılında yayımlanan "Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik" ile karşılaşılan risklerin kontrolü ve önlem alınması süreçleri için iç denetim sistemleri ve risk yönetim sistemleri kurulması gerekliliği ve usulleri gündeme getirilmiştir. Bu yönetmeliğin getirdiği bir başka yenilik ise İç Kontrol Merkezi adlı bir birimin kurulmasının zaruri tutulmasıdır. 2001 yaşanan bankacılık krizinin tekrar yaşanmaması adına BDDK iç kontrol birimleri kurulmasını zorunlu tutarak önlem almak istemiştir. İlk defa kanun maddesi olarak ise 2005 yılında çıkarılan Bankacılık Kanununda yerini almıştır (Keskin, 2014: 30-31).

3.2 İç Kontrol İle İlgili Uluslararası Düzenlemeler

İç kontrol sistemine her geçen gün daha çok önem verildiği uluslararası çalışmalardan anlaşılmaktadır. Uluslararası arenada iç kontrol sistemi ile ilgili yapılan düzenlemelere ise, Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruşları Örgütü (International Organization of Supreme AuditInstitutions - INTOSAI), COSO, IFAC, İç Denetçiler Enstitüsü (The Instıtute of Internal Auditors - IIA) ve Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) yaptığı düzenlemeler örnek teşkil etmektedir.

İşletmelerin iç kontrol sistemi, işletmenin faaliyetlerinin yasa ve yönetmeliklere uygun olması konusunda etkilidir. Bu durumda iç kontrol sistemlerinin birden fazla ülkede çeşitli yöntemler geliştirilmesini sağlamakla beraber kamu ve özel kuruluşlarda da uygulama alanı bulabilmektedir.

3.2.1 COSO Tarafından Yapılan Düzenlemeler

ABD'de 1970'lerde meydana gelen hileli finansal raporlama sebebiyle büyük şirketlerin iflas etmesi bu hilelerin ve hataların tespit edilmesi için Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu'nun kurulmasına neden olmuştur. İlk başkanının adı James C. Treadway olmasından dolayı da komisyonun adı Treadway olmuştur (İbiş ve Çatıkkaş, 2012).

AICPA, IIA, Amerika Yönetim Muhasebe Enstitüsü (The Instiute of Management Accountants - IMA), Amerika Finansal Yöneticiler Enstitüsü'nün (The Financial ExecutivesInstitute - FEI) ve Amerikan Muhasebe Birliği'nin (The American Accounting Association - AAA) destekleriyle kurulan komiteye göre iç kontrol sisteminin oluşturulması yöneticilere ve yönetim kuruluna ait iken, etkin olması sorumluluğu yalnızca yönetici kadrolarına ait olmalıdır.

COSO iç kontrol sisteminin incelemek amaçlı kurulan komiteye verilen addır. COSO, 1992'de iç kontrol sisteminin tanımlanması ve iyileştirme yönteminin ne olması gerektiğine açıklık getiren "İç Kontrol Bütünleşik Temel Yapı" adı verilen raporu yayınlamıştır (Çatıkkaş, 2005). Bahsi geçen raporda iç kontrolün kontrol faaliyetleri, kontrol çevresi, risklerin değerlendirilmesi, izleme ve bilgi-iletişim olmak üzere beş temel unsurdan meydana geldiği ve bu bileşenlerin iç kontrolün amaçlarıyla ilgili olduğunu göstermektedir.

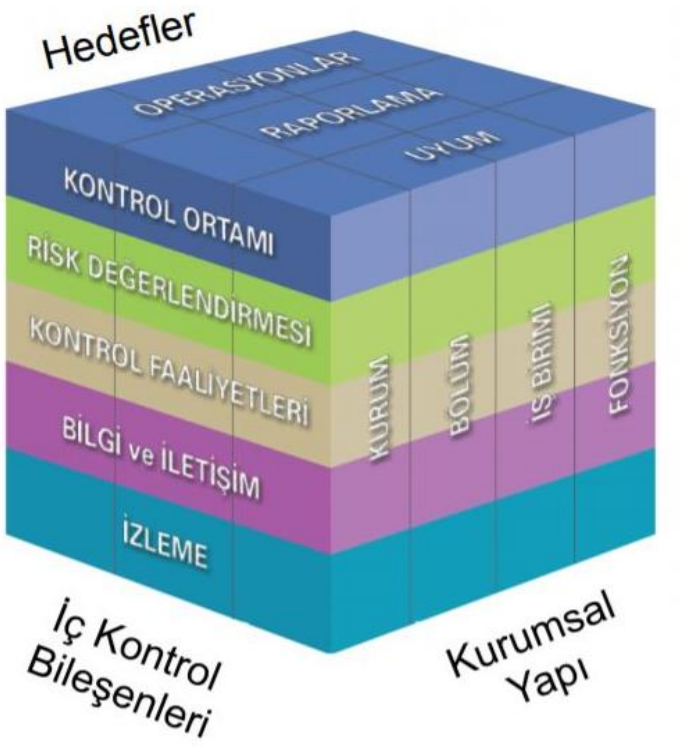
ABD'de1970'lerin son dönemlerin de ve 1980'lerin başlarında gerçekleşen mali çöküşlerin sebeplerinden bir tanesi olan sahte mali raporlamaya engellemek ve sahte mali raporlamaya engellemeyen işletme ve denetim hatalarının önüne geçmek adına; İç Denetim Enstitüsü (IIA), Amerikan Muhasebe Birliği (AAA), Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA), Mali Yöneticiler Enstitüsü'nün (FEI) katkılarıyla "Ulusal Sahte

Mali Raporlama Komisyonu" kurulmuştur. Diğer adı Treadway Komisyonu olan bu komisyonun asıl amacı hileli mali raporlamaya neden olan unsurların belirlenmesi ve bunların düşmesi adına önerilerde bulunmaktadır. COSO ise ona destek veren kuruluşlarından bağımsızdır ve yatırım işletmelerinden, NewYork Borsasından ve kamu muhasebesinden gelen temsilcilerden meydana gelmektedir (Yurtsever, 2008).

16 Mart 1991 tarihinde Treadway Komisyonu'nun tavsiyesiyle, ortak çerçevede bir iç kontrol tanımına ulaşmak ve işletmelerin iç kontrol yapısının geliştirilmesi adına yayınlanmıştır (Uzay, 2011). COSO iç kontrol sisteminin en geçerli tanımı yapmıştır. Tanım ise şöyledir; işletmelerin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer iş görenleri vasıtasıyla (İbiş ve Çatıkkaş, 2012); Mali raporlamanın güvenilir olması, Yasa ve düzenlemelere uygun olması, Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği amaçlarına ulaşması ile ilgili olarak sınırlı bir güvencenin sağlanmasıdır (Alpman, 2008). COSO'nun bu yaklaşımı diğer iç kontrol sistemlerinin işletmenin tümünü dâhil eden bir yaklaşımdır (Aksoy, 2007).

Bu rapor ayrıca, iç kontrolde genelin kabul ettiği bir çerçeve meydana getirmeyi başarmış ve sonraki çalışmalarda rehberlik olmak niteliği kazandırmıştır (Erdoğan, 2009). COSO'ya göre iç kontrol modeli birbiriyle ilişkisi olan beş unsurdan meydana gelir. Bu unsurlar şu şekildedir;

- Kontrol ortamı
- Risk değerlendirme
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi ve iletişim
- İzlemedir



Şekil 2: COSO İç Kontrol Unsurları (COSO Küpü) (Muthukrishnan, 2004: 2)

COSO ortaya koymuş olduğu bileşenleri tanımlamak için 3 boyutlu bir model kullanır. Şekilden de görüleceği üzere ön tarafa bakan kısım iç kontrol bileşenlerini göstermektedir. Üst kısım iç kontrolde hedeflenen kriterler olan faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporların güvenilirliği ve yasalara uyum kriterlerini kapsar. Şeklin sağ tarafında ise bölümler yer almaktadır. Bu bölümler işletmelerin yapılarına göre farklılaşmaktadır (Moeller, 2009: 32).

Küpün en altında bileşenlerin en temel yapı taşı olan kontrol ortamı bulunmaktadır. Kontrol ortamı çalışanların, işlemlerin yerine getirilmesinde ve kontrol sorumluluklarının bilincinde olması açısından önemli rol oynamaktadır. Yönetim oluşturulan ortam içerinde risk değerlendirmesi yaparak ortaya konulacak kontrol faaliyetlerini belirler. Bu süreçten sonra bilgi ve iletişim kanalları ile izleme aşamasına bilgi toplanır (Kürklü, 2014: 379). İzleme aşaması ile süreç izlenir ve gerekli olursa değişiklikler yapılır. Bu bileşenler bütün işletmeler için uygulanabilir nitelikte tasarlanmıştır. Ancak her ne kadar ortak bir paydası varsa da bazı noktalarda işletmeler arası farklılıklar oluşmaktadır. İşletmeden işletmeye değişen noktalar şu

şekildedir (Akbulut, 2012: 178):

- İşletmenin sektördeki büyüklüğü,
- İşletmenin örgütsel yapısı,
- İşletmenin faaliyet alanı,
- İşletmedeki işlemlerin karmaşık ve çeşitli olması,
- İşletmenin bulunduğu toplumsal yapıdaki yasalar ve zorunluluklar,

3.2.2 Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruşları Örgütü (INTOSAI) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

1953'te yüksek denetim kurumlarında dayanışma sağlanması adına oluşturulan kuruluşun adı Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruludur. INTOSAI Birleşmiş Milletler veya onun uzmanlık kuruluşlarına üye olan ülkelerin yüksek denetim kuruluşlarının bir teşkilatıdır ve 34 ülkenin üyeliği ile başlamış ve 170'e kadar yükselmiştir. Üç yılda bir kongre şeklinde düzenlenir ve kongrede kamu kurumlarının güncel ve önemli denetleme problemleri ve sorunlar karşısındaki tavrın ne olması gerektiği ele alınır (Sayıştay, 2013).

Yüksek Denetleme kurumlarının gereksinimlerini karşılamak maksadıyla 1992 yılında INTOSAI Denetim Standartları revize edilmiştir (Köse, 2008). Seul'de 2001 yılında yapılan 17. INTOSAI kongresinde alınan karara göre de; INTOSAI'nin yayınladığı iç kontrol standartları rehberi yaşanan son gelişmeler ve COSO'nun yayınladığı İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve Raporu çerçevesinde güncellenmelidir. Bu bağlamda 2004'te Brüksel'de INTOSAI İç Kontrol Standartları Komitesi'nce hazırlanan Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi kabul edilmiştir. Bahsi geçen bu rehberde toplamda üç bölüm bulunmaktadır. İlk bölümde iç kontrolün tanımına, kapsamına ve sınırlarına, ikinci kısımda iç kontrol sisteminin unsurlarının ne olduğuna, son bölümde ise iç kontrolün ihtiyaç duyduğu rol ve sorumluluklardan bahsedilmektedir (INTOSAI, 2004) (İbiş ve Çatıkkaş, 2012).

Kamu sektöründe hile ve rüşvetin engellenmesi oldukça önemlidir. Dolayısıyla kamudaki iş görenler görevlerini hakkaniyet ölçüleri çerçevesinde yerine getirmeliler ve kamunun kaynaklarını etkili şekilde yönetmelidirler. Bunun içinde iyi

yönetimin temeli kamu ahlakı olması ve kamunun güvenin sağlanması ilk koşuldur. Kamu sektöründeki kaynakların önemli bir kısmının halktan alınan vergilerden karşılanması ise, elde edilen kaynakların kamu yararı ve tutum çerçevesinde kullanımını gerektirmektedir. Yine kamu sektörüne özgü olarak bütçe muhasebesi nakitle gerçekleştirilmelidir. Bütün bunlarda kaynak elde etme, kullanma ve elden çıkarma ile ilgili güncel bilgilerin sağlanmasında yetersiz olmakta ve kaynaklar kolay zarar görebilir hale gelmektedir. Bu nedenle INTOSAI Kontrol Standartları Rehberi'nde kamu kaynaklarının korunabilmesinde ciddi bir iç kontrol amacı şeklinde değerlendirmiştir (Erdoğan, 2009).

Son olarak INTOSAI'ye göre iç kontrol; kurumun yönetim kadroları ve iş görenlerinden etkilenen, riskleri çözüm bulabilmek adına tasarlanan ve kurumların hedeflerine varması adına sınırlı bir güvence veren birbiriyle ilişkili süreçlerdir. İç kontrol yapısının, kurumun aşağıda bahsedilen hedeflerine varması amacıyla geliştirilmiştir (Tümer, 2010):

- İşletmenin işlevine uygun olan, iktisadi, düzenli, etkin ve verimli faaliyetler çerçevesinde ürün ve hizmet verilmesi,
- Suistimal, israf, hata, yolsuzluk, yeterli olmayan yöntemler ve diğer düzensizliklerin neden olduğu kayıplara karşı korunmasının sağlanması,
- Yasalar, yönetmelikler ve yönetim kadrolarınca verilen talimatlara uyulması,
- Mali ve idari verilerin güvenli şekilde hazırlanması ve saklanması ile bu verilerin uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru şekilde açıklanması olarak tanımlanmaktadır.

3.2.3 Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

İlk defa 1887'de yılında Amerikan Kamu Muhasebeci Birliği unvanıyla kurulan AICPA daha sonraları Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü adını almıştır. 1957 yılında ise son olarak Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü haline gelmiştir. AICPA'nın görevi ABD'deki denetim standartları ile ilgili

düzenleme yapmaktır. 1947 yılında denetim standartlarını (GKDS) yayınlamış ve bu standartlar genel bir kabul görmüştür (Haftacı, 2011). Yayınlanan bu çalışma standartlarında iç kontrol sistemi de incelenmiştir. Bahsedilen bu standartlara göre dış denetçinin; denetimi planlaması, kapsamının ne olduğunun belirlenmesi ve sonraki çalışmalara temel olması adına iç kontrol mutlaka denetlemelidir. AICPA 1990'de 55 No.lu standart yayımlamıştır. Bu standart, iç kontrol kavramını geniş bir şekilde ele almış ve bağımsız bir dış denetim süreci için denetçinin iç kontrolü tanıyor olması ve değerlendirmesi ile ilgili olan sorumluluklarını artırmaktadır. 55 No.lu standart'a göre ise iç kontrol: Herhangi bir işletmenin iç kontrol yapısının, işletmeye özel hedeflere varılmasında uygun bir güveni sağlamak adına belirlenen politikalar ve yöntemlerden meydana gelmektedir. Ayrıca 55 No.lu standart göre iç kontrol yapısının kontrol ortamı, elemanları, muhasebe sistemi ve kontrol yöntemlerini kapsar (Uzay, 2011).

3.2.4 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Uluslararası muhasebe uygulamalarına yön veren ve en önemli meslek örgütü olan IFAC, 1977'de Münih'te ve 11. Dünya Kongresinde kurulmuştur. Başlangıçta 63 üyesi bulunan IFAC daha sonra 173 üyeye sahip olmuştur. IFAC iç kontrol sistemlerine 400. Uluslararası Denetim Standard'ında yer verilmiştir. Bu standartta COSO ve AICPA tarafından yapılan iç kontrol tanımları doğrultusunda iç kontrol kavramı örgütlerin hedeflerine ulaşmasında etkin olmak için yönetimce belirlenen politika ve süreçlerdir. Yine IFAC'ın yayınladığı Uluslararası Denetim Standartları (UDS) risklerin bulunması ve iç kontrol içindir. UDS'de de COSO benzer bir iç kontrol tanımı yapılmış olmakla beraber etkin bir denetim için iç kontrol sisteminin çok iyi anlaşılması gerekliliğine vurgu yapılmıştır (Uyar, 2010: 28). Standartta bahsedilen düzenlemelerin bazıları aşağıdaki gibidir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012):

- Giriş
- Doğal risk
- Muhasebe ve iç kontrol sistemleri
- Kontrol riski

- Doğal ve kontrol risklerinin değerlendirilmesindeki ilişki
- Tespit riski
- Küçük ölçekli işletmelerde denetim riski
- İç kontrol eksikliklerinin bildirilmesidir.

3.2.5 İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Uluslararası İç denetçiler Enstitüsü, kurumların her gün biraz daha büyümesi ve karmaşık hale gelmesi sonucunda meydana gelen problemlere çözebilmek için 1941'de New York'ta kurulmuştur. Bu enstitü ayrıca iç denetimle ilgili standart ve etik kuralları belirler ve onları geliştirir. 1978'de yayınladığı "İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" isimli çalışmasında ise iç kontrol sistemi detaylıca incelenmiş ve iç denetleme faaliyet alanının, iç kontrol sisteminin etkililiğini değerlendirmesi ve denetlenmesini kapsaması gerektiğini belirtmiştir (The Instıtute of Internal Auditors, 2008).

Temmuz 2007'de güncellenen Standartların eski halindeki İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, yeni şeklinde Nitelik Standartları ve Performans Standartları olarak iki üst başlıkta düzenlenmiştir. Nitelik ve Performans Standartları bütün iç denetim hizmetlerine uygulanabilmektedir (Karaman, 2014: 40).

İç Denetçiler Enstitüsüne göre iç kontrol; belirli faaliyet ve program amaçlarına ulaşılması, kaynakların etkili kullanımı, varlıkların korunması, bilginin güvenilir olması, plan ve mevzuata uygunluk hususunda makul güvence sağlanması amacıyla gerekli faaliyetleri organize etmek ve yönetmek için yönetimin gerçekleştirdiği faaliyetlere denilmektedir (Kulak, 2009: 14-15).

3.2.6 Basel II Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Bankacılık Denetim Komitesi'nce hazırlanan Basel I düzenlemeleri daha sonra yetersiz kalmış ve yerine yine komite tarafınca 1999'da Basel II düzenlemeleri hazırlanmıştır. Basel II'nin düzenlenme amacı ise, bankaların risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerini daha çok önem vermesi gerekliliğini sağlamaktadır. Bu bağlamda bankaların finansal sistemlerinin daha güvenli hale geleceğine inanılmaktadır

(Ankara Ticaret Odası, 2007). Basel II'nin iç kontrol sisteminin etkinliği ile ilgili olarak belirlenen temel ilkelere örnek vermek gerekirse; iç kontrol sisteminin sürdürülebilir bir fonksiyonun olması, iç kontrol sisteminin iç görevlerini uygulayabilmesine yardım edebilmesi, iç kontrol sisteminin kurulması görevinin yönetim kadrolarının sorumluluğunda olması, iç kontrol sisteminin bağımsız nitelikte olması ve işletmelerin karşı karşıya kalabileceği risklerin önceden tespit edilebilmesidir.

3.3 İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Dikkate Alınması Gereken Faktörler

İç kontrol sisteminin kurulma aşamasına gelmeden önce dikkat edilmesi gereken bazı faktörler vardır. Bu faktörler sayesinde iç kontrol kavramı çok daha iyi davranacaktır.

- Yönetimin Sorumluluğu
- Risk
- Sistemin Maliyeti

3.3.1 Yönetimin Sorumluluğu

İşletmelerin iç kontrol sistemini kurması ve sürdürülebilirliğini sağlama görevi yönetim kadrolarına aittir. Üstelik sistemin etkinlik seviyesinin devamlı denetlenmesi ve değişiklikler yapılmasından da yine yönetim kadrosu sorumlu olacaktır. Yönetim kadrolarına bu konuda yardımcı olan ise iç denetçileridir. Bağımsız denetçiler de danışmanlık hizmetinin yanında yapmaları gereken asıl şey sistemin durumunu değerlendirmektedir (Uzay, 1999: 16).Tüm bunlarla beraber yönetim kadroların iç kontrol ile ilgili politikaları planlamalı ve sistemin etkin bir şekilde çalıştığına dair düzenli teminatlar aramalıdır. Ayrıca iç kontrol sistemince uygun görülen risklerle başa çıkma yetisine sahip olduğunu garanti etmelidir. Dolayısıyla yönetim kurulu genel yönetim planını yaparken, aşağıda bahsedilenleri dikkate alarak iyi kontrolleri hayata geçirmelidir (Pickett, 2005: 87):

Kontrol ihtiyacını belirle: Yöneticiler belirlenen bir iç kontrole gerek duyulduğunda ve gerekli cevabın verilmesi gerektiğinde durumu tespit edebilecek

kabiliyette olmalıdır.

Uygun kontroller tasarla: Kontrollerin gereksinimleri belirlenir belirlenmez, yönetim kadroları onları yerleştirmek adına gerekli araçları kurmalıdır.

Bu kontrolleri gerçekleştir: bir sonraki adımda müdürler kontrol aşamalarının dikkatli şekilde yürütüldüğün garanti etmekle yükümlüdür.

Doğru şekilde uygulandıklarını kontrol et: Yönetim kadroları iç denetim kontrol mekanizmalarının gözden kaçmadığı konusunda güvence vermekten değil, orijinal haliyle ve tam anlamda uygulandıklarının garanti etmelidir.

Kontrolleri devam ettir ve güncelle: yönetimlerin öncelikli ve sürdürülebilir görevi olan kontrolü güvenceye almak olduğundan oldukça önemlidir.

Yukarıda bahsedilen maddelerin yönetimin performansını yargılaması adına herhangi bir ekspertiz plan içerisinde sonlandırılması: Yönetim kadrolarının, kontrollerin uygulanmasını yetenek ve eğitimlerinin bir parçasıymış gibi görmelidir.

İç kontrol yönetimin bir aracıdır. Bu açıdan (Gönülaçar, 2007: 13):

- Bütün yöneticiler kurumlarının hedeflerinin, kaynaklarının ve çalışmalarının kontrol etmek açısından iç kontrolün bir gereklilik olduğunu kabullenmelidir,
- Etkin bir iç kontrol yapısının planlanması, kurulması ve sürdürülebilmesi yönetimlerin sorumluluğundadır,
- Yönetimler, iç denetim yapısını genelde iç kontrolün bir parçası şeklinde kurarlar. İç denetçiler ise iç kontrolleri öğretmek ve tavsiye verme bakımından kaynak özelliği olmakla beraber, asla nitelikli bir iç kontrol yapısının yerine geçmemelidir,
- Yöneticiler iç kontrol standartlarını devamlı olarak gözetmelidir, çünkü iç kontrolün kalite durumu yöneticilerden düzenli olarak istenen değerlendirme ve raporlarla belirlenmektedir,
- Noksanlıklar bulunduğunda gerekli düzeltici önemler hemen alınmalıdır.

Bütün bu kontroller kullanışlıdır ancak yöneticilerin veya ortakların kontrol esnasında çok sıkı olmaları işletmeye zarar verebilmektedir, çünkü işletmenin gerçekleştirdiği bütün işlemler kontrol altında tutulmaya çalışılsa da, bireylerin üstünlükleri ve bununla beraber teşebbüs imkânları kaybolur. Bu sebeple planların uygulanma aşamaları uzar ve iş süreçleri formaliteye dönüşür. Dolayısıyla kontrol yöntemi onun için en uygun seviyede tutulmalıdır. Bu durum yöneticilerin uygun seviyede kontrol ortamının meydana getirilmesinde yargıları çerçevesinde hareket etmeleri gereken ciddi bir sorumluluktur (Biçer, 2006: 24).

İşletmelerin hacmi, etkinliklerinin karmaşıklığı ve içeriği, veri işleme yöntemleri ile ortaklarının özellikleri ve uygulanan kontrol derecesi iç kontrol sisteminin kapsamının ne olduğunu belirtmektir. Küçük işletmelerin yönetim kadroları faaliyetlerini kendileri uyguladığından biçimsel iç kontrollere ihtiyaç duymamaktadır (Uzay, 1999: 16). Büyük işletmelerdeki üst yönetim kadroları ise işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerle direkt bir ilişki içine girememektedir. Bu sebeple yöneticiler yolsuzluk ve savurganlıkları mikro seviyeye indirerek verimliliğin artmasını, doğru ve güvenilir bilgilerin raporlanmasını, işletmenin büyüklüğü ve yapısına uygun bir iç kontrol sisteminin kurulmasını ve çalıştırmasını sağlamakta esas sorumludur. Bu sorumluluk ayrıca, örgütün planlanmasında, bütün bölümlerin görevlerinin incelenmesinde, onaylanmasında ve iç kontrol usul ve yöntemlerinin birbiriyle olan ilişkilerinin kurulmasında da görülmektedir (Kepekçi, 1996: 59).

3.3.2 Risk Faktörü

İşletmenin amaçlarına ulaşabilmesinin önüne geçebilecek her türlü durum ve olay riskler olarak adlandırılır (Gönülaçar, 2007: 10). Risk kavramına işletmelerin gözünden bakıldığında ise başarılı olmak yerine başarısızlık olasılığına karşılık gelmektedir (Yağcı, 2006: 13).

Kontrollerle ilgili risk faktörleri ise şu şekildedir (Sipahi, 2004: 119):

- Yönetim kadrolarının gerekli özeni göstermemesi,

- İlgili personel alımı ve suistimali mümkün açık varlıkların gerekli şekilde incelenmemesi,
- Bağımsız bir denetlemenin olmaması,
- Onay ve kabul sisteminin mevcut olmaması,
- Varlıkların fiziki açından kontrollerinde yetersizlik,
- Yapılan işlemlerin tam zamanında muhasebeleştirilememesi.

Güçlü bir işletme yönetimi, yukarıda bahsedilen riskleri belirler ve bu riskleri olabildiğince azaltmak adına işletme ve muhasebe ile ilgili kontrol prosedürlerini uygulayabilendir. Ancak iç kontrol sisteminin kurulmasından önce, yöneticiler olası risk çeşitlerini ve önem dereceleri bilinmelidir. Bu bağlamda yöneticilerin bu risklerden kaçmasının mümkün olmadığını kabul ettikten sonra, riskleri azaltmak için kontrol sistemini kurmalıdır (Kepekçi, 1996: 56).

Ancak işletmelerin etkin ve yeterli bir iç kontrol sistemini uygulamaya koyabilmesi çok kolay değildir. Dolayısıyla iç kontrolün geliştirilmesi ve işletilmesi için farklı sınırlar ve önleyici risk faktörleri bulunmamaktadır. Aşağıda bunlardan kısaca bahsedilmektedir (Candan, 2006: 5).

- Kısıtlamalar ve engellemelerin en önemli görevinin yönetim kadrolarının ve iş görenlerin iç kontrole önem verilmesi ve yarar sağlayacağı düşünülmektedir. Dolayısıyla iç kontrolün sağlayacağı güvence ve yarara ilk olarak yönetimler inanmalıdır.
- Diğer bir sınırlayıcı unsur, yönetim kadrolarının iç kontrolü benimsememesi ve konu ile ilgili iş görenlere gerekli desteğin sağlanmamasıdır. Bu bağlamda kontrollerin etkin olması yönetim desteğine bağlıdır demek yanlış olmayacaktır. Kısacası iç kontrol sisteminin uygulanması yalnızca iş görenlere bırakılmamalı, yöneticilerde aksaklık ile noksanlıkları takip edip değerlendirerek onlara destek olmalıdır.
- Bir diğer kısıt ise, kontrolün kuruluşu esnasında gerekli güven ortamının oluşturulmamasıdır. Dolayısıyla iç kontrol yapısı etkin bir şekilde planlanamaz ve uygulanamaz, çünkü kontroller prosedür, belli noktalara

yapılan kontroller ve salt işlem şeklinde algılanacaktır böylece de iç kontrol gerekli faydayı sağlayamayacaktır.

- İç kontrole karşı ön yargılı davranılması ve negatif bir algıya sahip olunması iç kontrollerin uygulanmasını engeller. Bu sebeple yenilikçi bir tavır ve ön yargılardan kurtarılması oldukça önemlidir.
- Diğer bir açıdan bakmak gerekirse, iç kontrol aşamalarının bütün ve tutarlı olarak tasarlanması ve koordinasyonun yapılması önemlidir. Bu bağlamda iç kontrol kurulması aşamalarında yapılan hatalar ve eksiklikler onun başarısızlıkla sonuçlanmasına neden olur.
- Bir diğer husus da kontrol maliyetleri ile ondan edinilecek yararların karşılaştırmalı analizlerinin yapılmaması ile kontrol mekanizmalarının sık sık ve rahatsız edici derecede tahmin edilmesi ve uygulanmasıdır. Bahsi geçen bu durumda olumlu olan iç kontrol bakış açısını negatife dönüştürerek elde edilecek faydaları engelleyecektir.
- İç kontrolün planlanması ve uygulanabilmesinde başarısızlıklara neden olan sebeplerden bazıları, işletmelerin iç kontrol hususunda sahip oldukları üstünlüklerin sınırlandırılması ve fazladan müdahalede bulunulmasıdır. Bu sebeple kurumsal üstünlükler ve merkezi uyumlaştırma arasındaki denge makul şekilde sağlanmalıdır.
- İç kontrol etkinlikleri ve aşamalarının yalnızca mali iş, karar alma/verme ve yapılan işlemler olarak algılanması iç kontrolün planlanmasını ve uygulanmasını mümkün kılmamaktadır.
- İç ve dış denetim birimleri kuruluşlar tarafından tasarlanarak uygulanan iç kontrol faaliyet ve süreçlerinin yeterliliği ve etkiliğinin değerlendirilmesi esnasındaki noksanlıklar iç kontrol aşamalarının niteliklerini etkilemektedir.

3.3.3 Sistemin Maliyeti

İşletmede iç kontrol prosedürlerinin uygulanması bürokrasinin artmasına neden olur. Bürokraside işlemlerin gecikmesi ile verimin ve karlılığın düşmesine neden olmaktadır. Bu bağlamda uygulanan iç kontrol prosedürleri arttıkça sistem

işletmeye fazladan bir maliyet getirecektir (Kepekçi, 1996: 57).

İç kontrol sisteminden beklenen, hedeflere ulaşmada başarısızlık ihtimalini düşürerek maliyetlerde tasarruf sağlamasıdır. Kısacası iç kontrol sisteminin maliyeti amaçlanan faydayı aşmamalıdır (Biçer, 2006: 22).

İç kontrol sistemlerinin amacının hata ve hilelerin önünü tamamen keseceğine inanılmasıdır. Ancak asıl amaç bunların olabildiğince azaltılmasıdır. Uygulamayı yapanların ise bu aşamada içinden çıkamadıkları nokta sistemin neden olduğu faydalar ile katlanılması gereken maliyetlerin ölçüm yöntemidir.

İç kontrole hiç sahip olunmaması veya var olanın yetersiz olmasının neden olduğu güvensiz bilgi kanunlara aykırı işlemlere, varlıkların kayıplarına, kaynakların etkili şekilde kullanılamaması ve hedeflere ulaşılamama gibi maliyetlere neden olmakla beraber abartılı kontrol yapılmasının maliyeti de işletmede önemli sorunlar meydana getirmektedir. Dolayısıyla yöneticiler, belirli kontrollerin maliyet ve faydalarını ölçmede önemli bir role sahiptir. Ancak kontrollerin neden olduğu maliyetler ve faydalar kolayca tespit edilememektedir. Örnek vermek gerekirse, elde ettiği gelirin %5'ini hırsızlıklar yüzünden kaybeden bir kıyafet mağazası iç kontrolü; manyetik sistemleri kurarak veya güvenlik görevlileri çalıştırarak gibi yöntemlerle sağlayabilmektedir. Ancak bu kontrollerin maliyetleri kolayca tespit edilebilirken kaybedilen müşterilerin maliyeti tespit edilememektedir. Bu bağlamda işletmeler katı ya da daha az katı kontrol sistemlerini kıyaslayarak bir karara ulaşmalı ve hangi işlemin hangi kontrol türüne ihtiyaç duyduğunu belirlemelidir (Hermanson ve Hermanson, 1994: 32). Tüm bunlarla birlikte iç kontrollerden daha fazla fayda sağlanabilmesi ve iç kontrolün değişen şartlar karşısında korunabilmesi adına işletmeler, iş görenlerine kontrol kültürünü aşılamalı ve düşünsel yönünü oluşturmalarını sağlamalıdır (Marshall, 1995: 6).

IV. BÖLÜM

4 İŞLETMELERDE İÇ KONTROL FARKINDALIĞI: HALKA AÇIK ŞİRKETLERDE UYGULAMA

4.1 Araştırmanın Amacı

Tez çalışmasının araştırma bölümü, Türkiye'de halka açık şirketlerde iç denetim faaliyetlerinin uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini ve iç kontrol faaliyetleri ve prosedürlerinin uygulanmasına dair farkındalığın değerlendirilmesini amaçlamaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi olan halka açık şirketlerin, kurulun yayınladığı kurumsal yönetim ilkelerine uymak, kamuyu aydınlatmak ve şeffaf olmak zorunluluğunun bulunması örneklemin belirlenmesinde önemli bir etken olmuştur. Bu zorunluluğa uyan şirketlerin yapılan çalışmalara katılımının daha fazla olacağı düşünüldüğünden ve kurumsal olmak zorunluluğunun bulunmasından dolayı hedef kitle olarak halka açık şirketleri belirlenmiştir.

4.2 Araştırmanın Hipotezi

Araştırma kapsamında şirketlere, şirket iç denetim yöneticilerine, iç denetim faaliyetlerine ve iç denetim faaliyetlerini şekillendiren faaliyetlere yönelik tanımlayıcı bilgiler ve uygulamaya yönelik bilgiler, anket soruları halinde sorulmuş ve alınan cevaplar hipotezin doğruluğunu ve geçerliliğini kanıtlamak amacı ile değerlendirilmiştir.

H01: TTK'nın Kurumsal Yönetim İlkeri'ne bağlı olarak halka açık şirketlerin iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerinin uygulanmasına dair farkındalığa sahiptir.

4.3 Araştırmanın Önemi

Halka açık şirketleri üzerine yapılan çalışmalar tüm dünyada giderek önem kazanmaktadır. Halka açık şirketlerin ülkenin en büyük şirketleridir. Halka açık şirketlerin kurumsal yönetim uygulamalarının yetersiz olması genel bir sorun olmaktadır. Halka açılmış halka açık şirketlerde kurumsal yönetim ile ilgili

sorunların çözülmüş olması beklenmektedir. İç denetimin, kurumsallığı geliştiren bir fonksiyon olarak yeni TTK'da da başta halka açık şirketler olmak üzere tüm şirketler için önerilmesi tezin önemini arttırmaktadır.

4.4 Araştırmanın Sınırlılıkları

Yapılan araştırmanın kısıtlarından bir tanesi veri toplama zorluğudur. Halka açık şirketler, denetleyici kuruluşlar aracılığı ile bir takım şirket bilgilerini ilan ederken araştırmada ihtiyaç duyulan bilgilerin tamamı ilan edilmemektedir. Söz konusu bilgilere ulaşım ve şirketlerden bu bilgilerin temini kısıtlardan bir tanesidir.

Araştırma kapsamında Türkiye'de faaliyet gösteren halka açık şirketlerde çalışan personellere ulaşılmaya çalışılmıştır. Personellerin iş yoğunluklarının fazla olması ve anketin internet ortamı üzerinden yapılması araştırmayı kısıtlayan gerekçeler arasındadır.

4.5 Örneklemin Belirlenmesi

Araştırma evreni borsada işlem gören halka açık şirketler olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla araştırmanın evreni 514 adet olarak belirlenmiştir. Çalışmada örneklem seçimi yapılırken öncelikle iç denetçilere mesaj atılmış ardından iç denetçilerine ulaşılabilen şirketlere anket yönlendirilmiştir. Bu şekilde 47 şirketten sağlıklı anket sonuçları alınabilmiştir. Bu oran %9'luk halka açık şirkete ulaşılabildiğini göstermektedir.

4.6 Araştırma Yöntemi

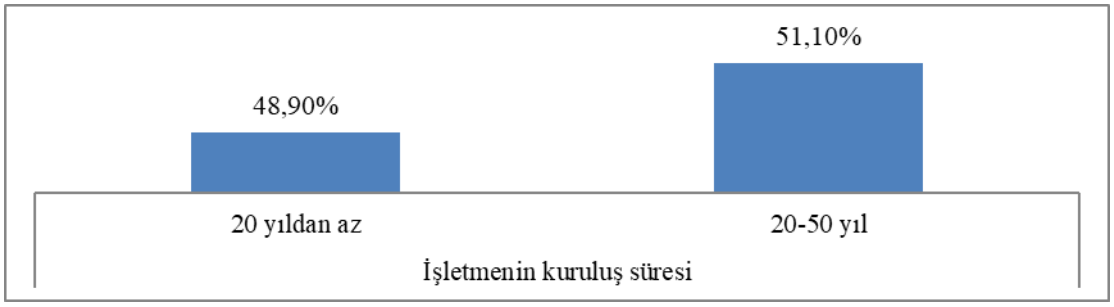
Araştırma kapsamındaki şirketlerin halka açık şirketler olması ve hedef kitlenin halka açık şirket iç denetim yöneticileri olması sebebiyle hedef kitleye anket uygulamanın hem şirketler hem de araştırmacılar açısından daha uygun olacağı düşünülmüştür. Anketin uygulanacağı kitlenin iş yükünün fazla olması ve birebir görüşmelerin zor olacağı düşünülerek şirketlerden randevular alınmıştır. Şirketlerin bazıları ile anketler yüz yüze gerçekleştirilmiştir.

4.7 Bulgular ve Analiz

Tablo 1: İşletmelerin Kuruluş Sürelerinin Dağılımı

		N	Yüzde
İşletmenin kuruluş süresi	20 yıldan az	23	48,9%
	20-50 yıl	24	51,1%
	Toplam	47	100,0%

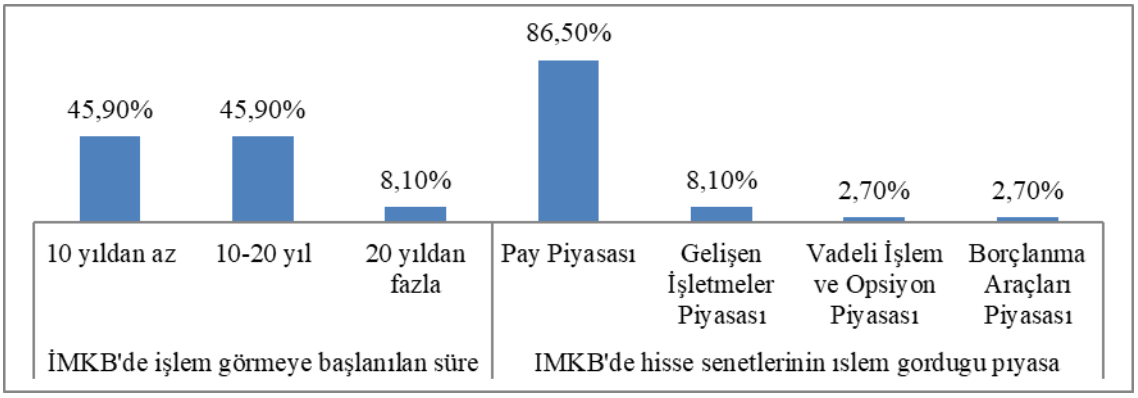
Araştırmaya katılan şirketlerin %51,1'i 20-50 yıl önce kurulmuştur.



Tablo 2: İşletmelerin BİST Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
BİST'te işlem görmeye başlanılan süre	10 yıldan az	17	45,9%
	10-20 yıl	17	45,9%
	20 yıldan fazla	3	8,1%
	Toplam	37	100,0%
BİST'te hisse senetlerinin işlem gördüğü piyasa	Pay Piyasası	32	86,5%
	Gelişen İşletmeler Piyasası	3	8,1%
	Vadeli İşlem ve Opsiyon Piyasası	1	2,7%
	Borçlanma Araçları Piyasası	1	2,7%
	Toplam	37	100,0%

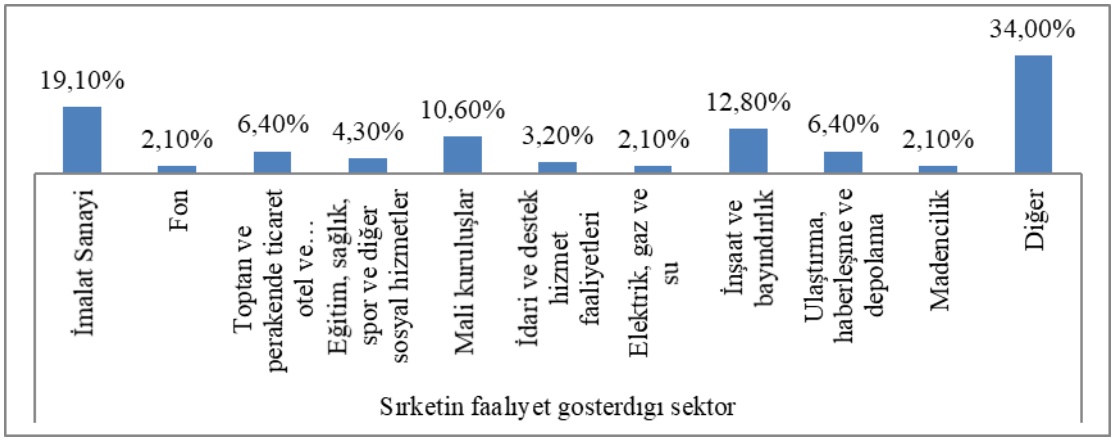
Araştırmaya katılan şirketlerin %45,9'u 10 yıldan az ya da 10-20 yıl arası süre önce BİST'te işlem görmeye başlamıştır. Araştırmaya katılan şirketlerin %86,5'i pay piyasasında işlem görmektedir.



Tablo 3: İşletmelerin Sektörlerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirketin faaliyet gösterdiği sektör	İmalat Sanayi	9	19,1%
	Fon	1	2,1%
	Toptan ve perakende ticaret otel ve lokantalar	3	6,4%
	Eğitim, sağlık, spor ve diğer sosyal hizmetler	2	4,3%
	Mali kuruluşlar	5	10,6%
	İdari ve destek hizmet faaliyetleri	1	3,2%
	Elektrik, gaz ve su	1	2,1%
	İnşaat ve bayındırlık	6	12,8%
	Ulaştırma, haberleşme ve depolama	3	6,4%
	Madencilik	1	2,1%
	Diğer	16	34,0%
	Toplam	47	100,0%

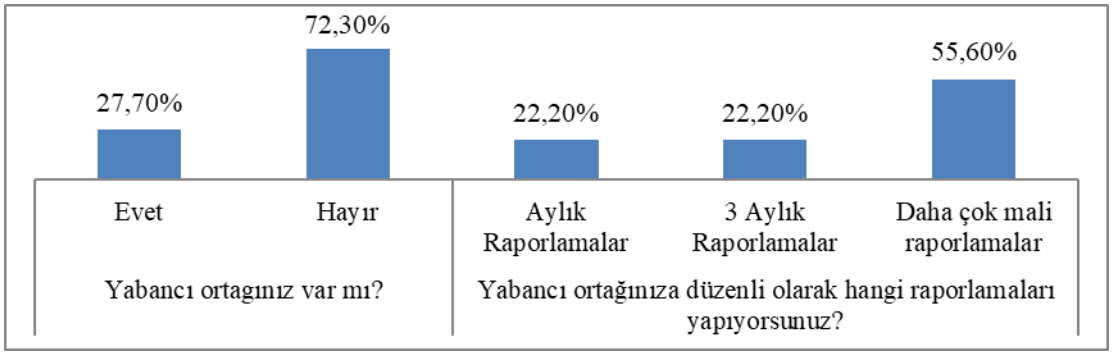
Araştırmaya katılan şirketler %34,0 oranla en çok diğer sektörlerden birinde faaliyet göstermekte iken %2,1 oranla en az fon; idari ve destek hizmetleri, elektrik, su ve gaz ve madencilik alanlarında faaliyet göstermektedir.



Tablo 4: İşletmelerin Yabancı Ortak Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Yabancı ortağınız var mı?	Evet	13	27,7%
	Hayır	34	72,3%
	Toplam	47	100,0%
Yabancı ortağınıza düzenli olarak hangi raporlamaları yapıyorsunuz?	Aylık Raporlamalar	2	22,2%
	3 Aylık Raporlamalar	2	22,2%
	Daha çok mali raporlamalar	5	55,6%
	Toplam	9	100,0%

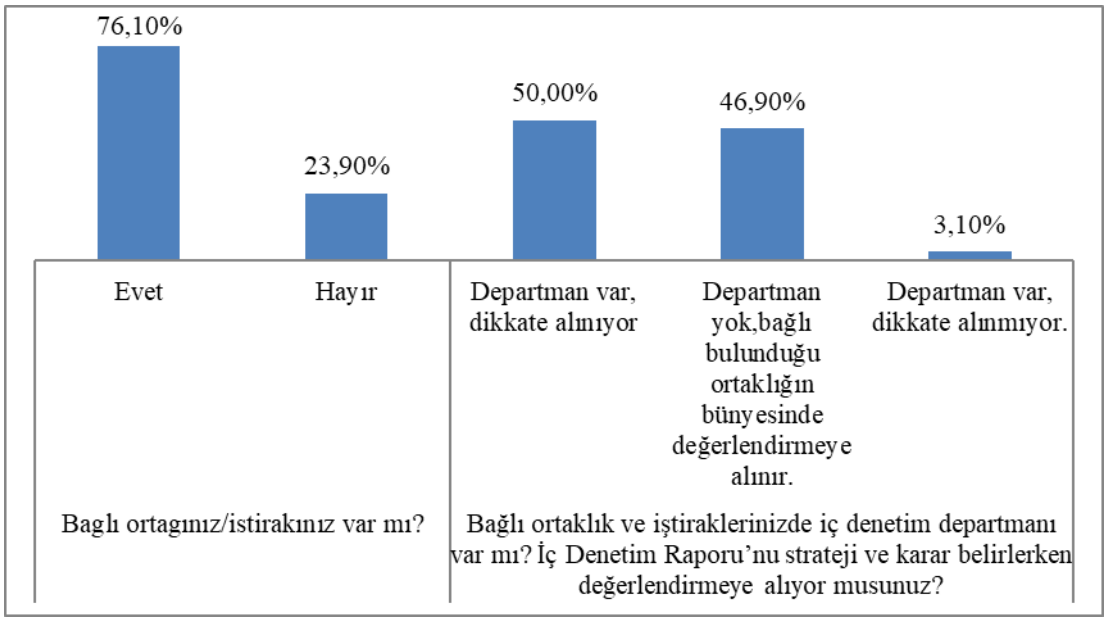
Araştırmaya katılan şirketlerin %27,7'sinin yabancı ortağı bulunmaktadır. Araştırmaya katılan şirketler %55,6'sı yabancı ortağına düzenli olarak mali raporlama yapmaktadır.



Tablo 5: İşletmelerin Ortak/İştirak Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Bağlı ortağınız/iştirakınız var mı?	Evet	35	76,1%
	Hayır	11	23,9%
	Toplam	46	100,0%
Bağlı ortaklık ve iştiraklerinizde iç denetim departmanı var mı? İç Denetim Raporu'nu strateji ve karar belirlerken değerlendirmeye alıyor musunuz?	Departman var, dikkate alınıyor	16	50,0%
	Departman yok, bağlı bulunduğu ortaklığın bünyesinde değerlendirmeye alınır.	15	46,9%
	Departman var, dikkate alınmıyor.	1	3,1%
	Toplam	32	100,0%

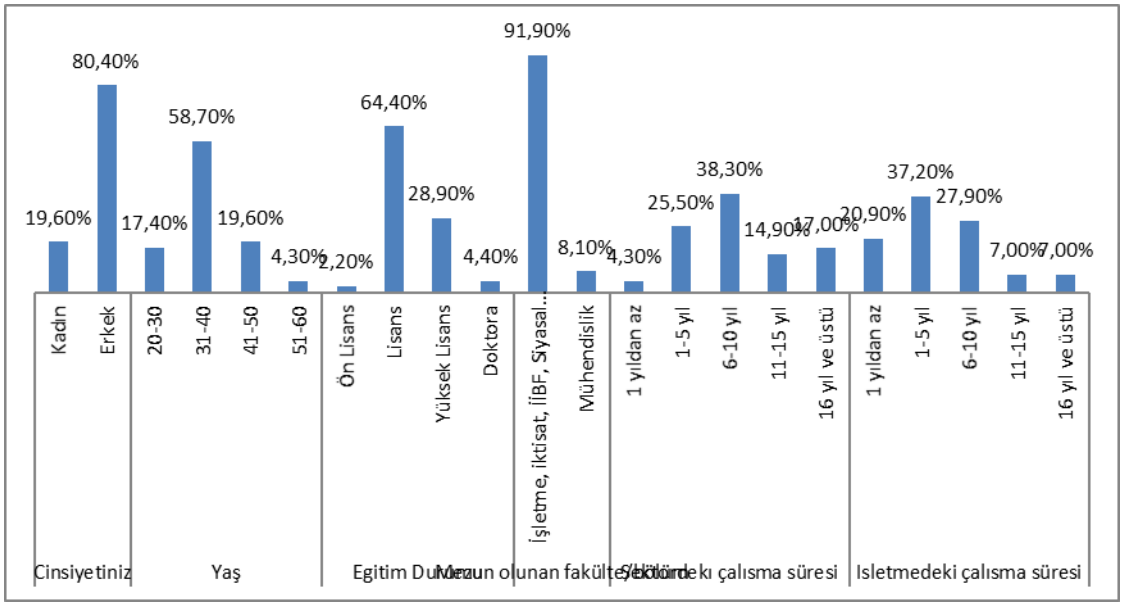
Araştırmaya katılan şirketlerin %76,1'inin bağlı ortağı/iştirakı bulunmaktadır. Araştırmaya katılan şirketlerin %50,0'sinde iç denetim departmanı bulunmakta ve strateji, karar verilirken İç Denetim Raporu değerlendirmeye alınmaktadır.



Tablo 6: Yöneticilerin Demografik Özelliklerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Cinsiyetiniz	Kadın	9	19,6%
	Erkek	37	80,4%
	Toplam	46	100,0%
Yaş	20-30	8	17,4%
	31-40	27	58,7%
	41-50	9	19,6%
	51-60	2	4,3%
	Toplam	46	100,0%
Eğitim Durumu	Ön Lisans	1	2,2%
	Lisans	29	64,4%
	Yüksek Lisans	13	28,9%
	Doktora	2	4,4%
	Toplam	45	100,0%
Mezun olunan fakülte/bölüm	İşletme, iktisat, İİBF, Siyasal Bilgiler	34	91,9%
	Mühendislik	3	8,1%
	Toplam	37	100,0%
Sektördeki çalışma süresi	1 yıldan az	2	4,3%
	1-5 yıl	12	25,5%
	6-10 yıl	18	38,3%
	11-15 yıl	7	14,9%
	16 yıl ve üstü	8	17,0%
	Toplam	47	100,0%
İşletmedeki çalışma süresi	1 yıldan az	9	20,9%
	1-5 yıl	16	37,2%
	6-10 yıl	12	27,9%
	11-15 yıl	3	7,0%
	16 yıl ve üstü	3	7,0%
	Toplam	43	100,0%

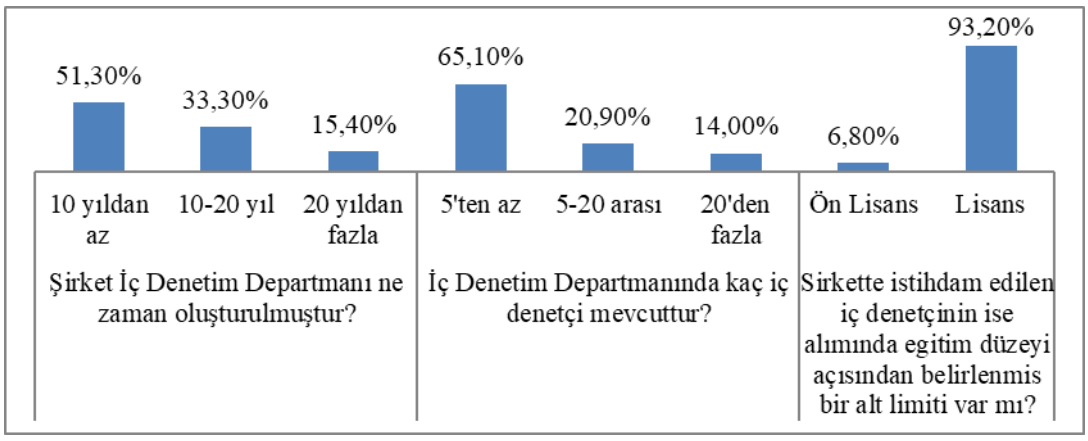
Araştırmaya katılan yöneticilerin %80,4'ü erkek, %58,7'si 31-40 yaşında, %64,4'ü lisans mezunu, %91,9'u işletme, iktisat, İİBF, siyasal bilgiler mezunudur. Araştırmaya katılan yöneticilerin %38,3'ü 6-10 yıldır sektörde, %37,2'si 1-5 yıldır işletmesinde çalışmaktadır.



Tablo 7: İşletmelerin İç Denetim Departmanı Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirket İç Denetim Departmanı ne zaman oluşturulmuştur?	10 yıldan az	20	51,3%
	10-20 yıl	13	33,3%
	20 yıldan fazla	6	15,4%
	Toplam	39	100,0%
İç Denetim Departmanında kaç iç denetçi mevcuttur?	5'ten az	28	65,1%
	5-20	9	20,9%
	20'den fazla	6	14,0%
	Toplam	43	100,0%
Şirkette istihdam edilen iç denetçinin ise alımında eğitim düzeyi açısından belirlenmiş bir alt limiti var mı?	Ön Lisans	3	6,8%
	Lisans	41	93,2%
	Toplam	44	100,0%

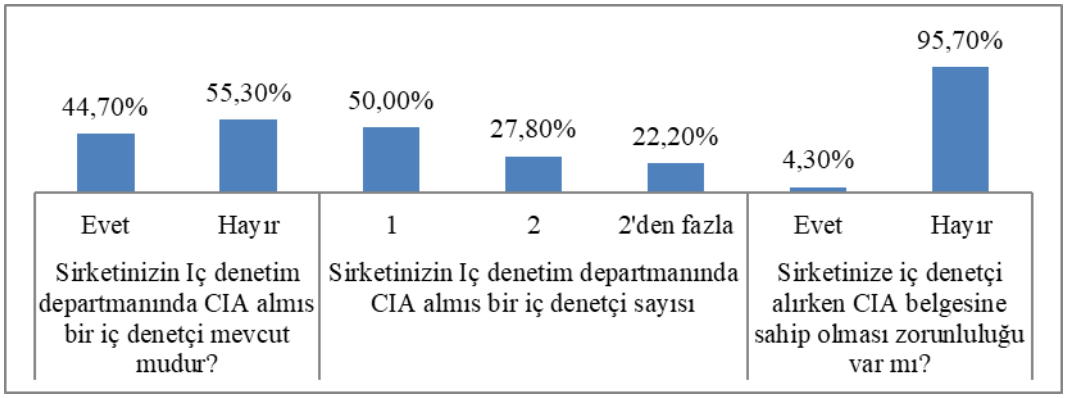
Araştırmaya katılan şirketlerin %51,3'ünün İç Denetim Departmanı 10 yıldan az süre önce oluşturulmuş, %65,1'inin İç Denetim Departmanında 5'ten az kişi denetçi bulunmakta %93,2'di lisans mezunudur.



Tablo 8: İşletmelerin CIA Belgesine İlişkin Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirketinizin İç denetim departmanında CIA almış bir iç denetçi mevcut mudur?	Evet	21	44,7%
	Hayır	26	55,3%
	Toplam	47	100,0%
Şirketinizin İç denetim departmanında CIA almış bir iç denetçi sayısı	1	9	50,0%
	2	5	27,8%
	2'den fazla	4	22,2%
	Toplam	18	100,0%
Şirketinize iç denetçi alırken CIA belgesine sahip olması zorunluluğu var mı?	Evet	2	4,3%
	Hayır	45	95,7%
	Toplam	47	100,0%

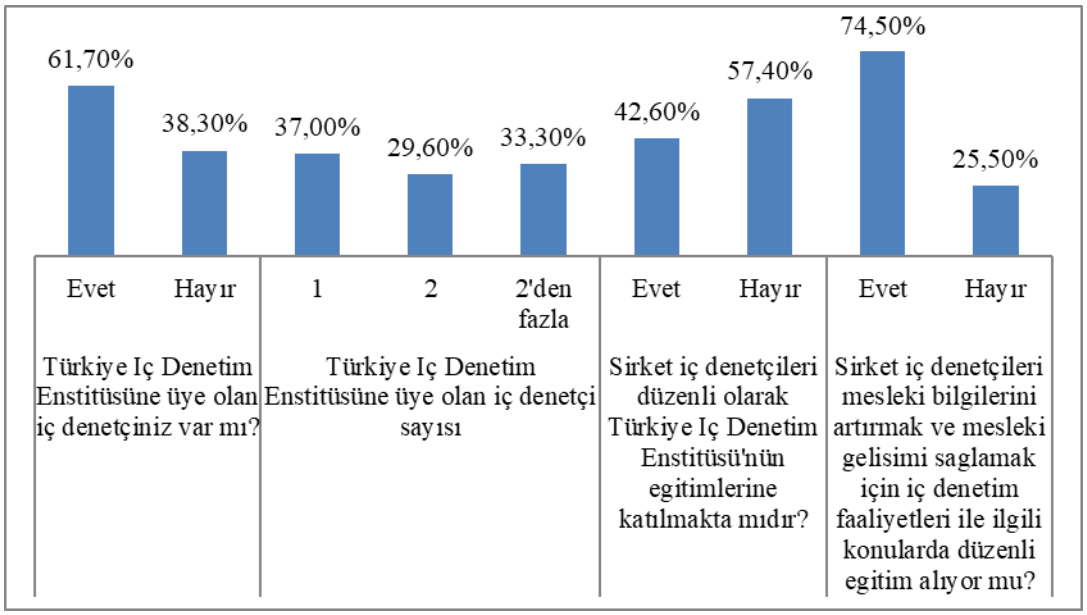
Araştırmaya katılan şirketlerin %44,7'sinde CIA almış denetçi bulunmakta, %50,0'sinin şirketinde CIA almış 1 denetçi bulunmakta, %4,3'ünde CIA belgesi zorunluluğu bulunmaktadır.



Tablo 9: İşletmelerin İç Denetçilerine İlişkin Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Türkiye İç Denetim Enstitüsüne üye olan iç denetçiniz var mı?	Evet	29	61,7%
	Hayır	18	38,3%
	Toplam	47	100,0%
Türkiye İç Denetim Enstitüsüne üye olan iç denetçi sayısı	1	10	37,0%
	2	8	29,6%
	2'den fazla	9	33,3%
	Toplam	27	100,0%
Şirket iç denetçileri düzenli olarak Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün eğitimlerine katılmakta mıdır?	Evet	20	42,6%
	Hayır	27	57,4%
	Toplam	47	100,0%
Şirket iç denetçileri mesleki bilgilerini artırmak ve mesleki gelişimi sağlamak için iç denetim faaliyetleri ile ilgili konularda düzenli eğitim alıyor mu?	Evet	35	74,5%
	Hayır	12	25,5%
	Toplam	47	100,0%

Araştırmaya katılan şirketlerin %61,7'sinde Türkiye İç Denetim Enstitüsüne üye denetçisi bulunmakta, %37,0'sinin bu enstitüye üye denetçi sayısı 1'dir. Araştırmaya katılan şirketlerin %42,6'sının iç denetçileri Türkiye İç Denetim Enstitüsünün eğitimlerine katılmakta, %74,5'inin iç denetçileri sürekli eğitim almaktadır.

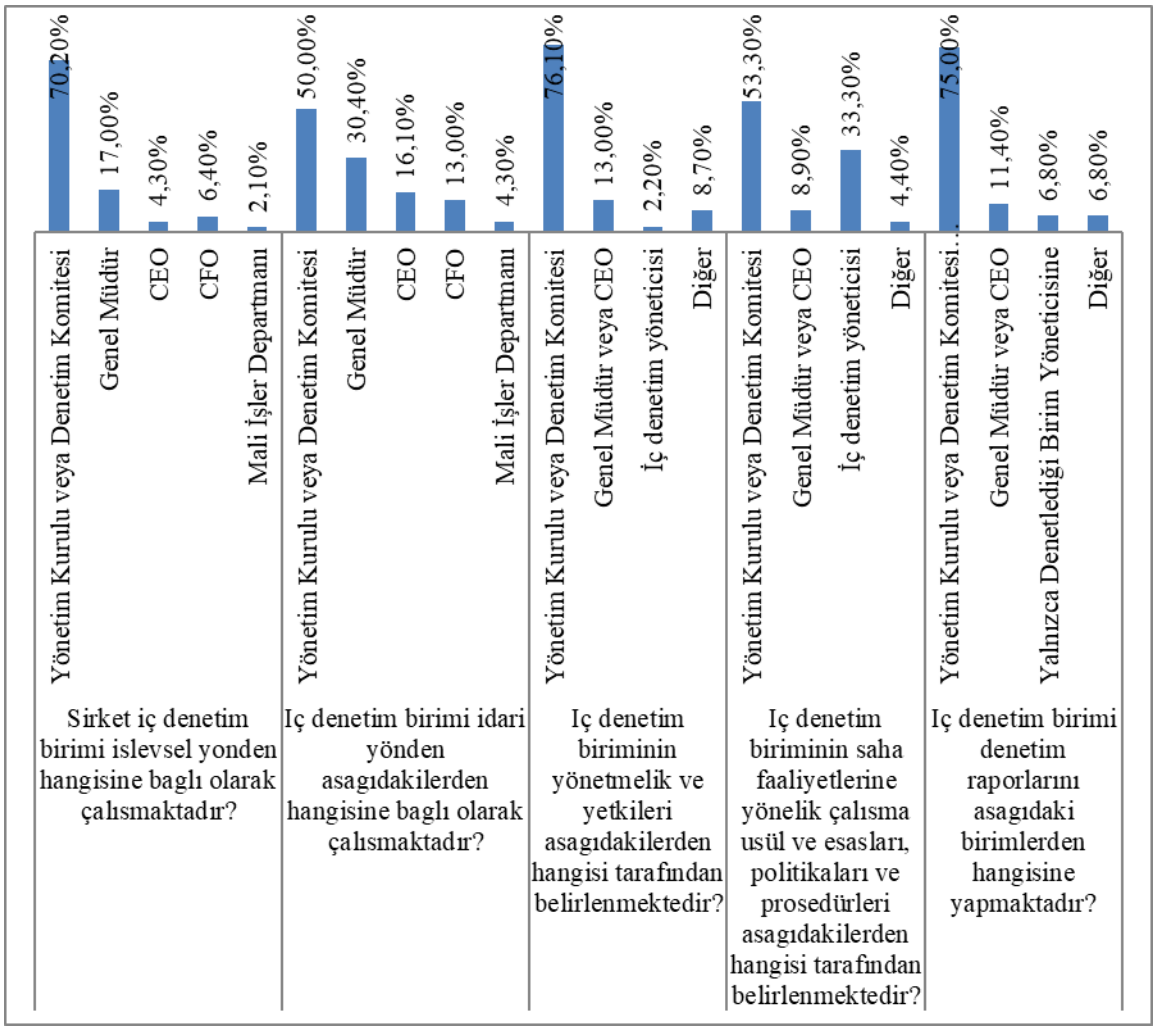


Tablo 10: İşletmelerin İç Denetim Birimine İlişkin Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirket iç denetim birimi işlevsel yönden hangisine bağlı olarak çalışmaktadır?	Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi	33	70,2%
	Genel Müdür	8	17,0%
	CEO	2	4,3%
	CFO	3	6,4%
	Mali İşler Departmanı	1	2,1%
	Toplam	47	100,0%
İç denetim birimi idari yönden aşağıdakilerden hangisine bağlı olarak çalışmaktadır?	Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi	23	50,0%
	Genel Müdür	14	30,4%
	CEO	6	16,1%
	CFO	2	13,0%
	Mali İşler Departmanı	1	4,3%
	Toplam	46	100,0%
İç denetim biriminin yönetmelik ve yetkileri aşağıdakilerden hangisi tarafından belirlenmektedir?	Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi	35	76,1%
	Genel Müdür veya CEO	6	13,0%
	İç denetim yöneticisi	1	2,2%
	Diğer	4	8,7%
	Toplam	46	100,0%
İç denetim biriminin saha faaliyetlerine yönelik çalışma usül ve esasları, politikaları ve prosedürleri aşağıdakilerden hangisi tarafından belirlenmektedir?	Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi	24	53,3%
	Genel Müdür veya CEO	4	8,9%
	İç denetim yöneticisi	15	33,3%
	Diğer	2	4,4%
	Toplam	45	100,0%
İç denetim birimi denetim raporlarını aşağıdaki birimlerden hangisine yapmaktadır?	Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi ve Denetlenen Birim Yöneticisine	33	75,0%
	Genel Müdür veya CEO	5	11,4%
	Yalnızca Denetlediği Birim Yöneticisine	3	6,8%
	Diğer	3	6,8%
	Toplam	44	100,0%

Araştırmaya katılan şirketlerin %70,2'sinde iç denetim birimi işlevsel yönden Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesine, %50,0'sinde iç denetim birimi idari yönden Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesine bağlıdır. Araştırmaya katılan şirketlerin %76,1'inde iç denetim biriminin yönetmelik ve yetkileri Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi tarafından belirlenmekte, %53,3'ünde iç denetim biriminin saha faaliyetlerine yönelik çalışma, usül ve esasları, politikaları ve prosedürleri Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi tarafından belirlenmekte, %75,0'inde iç

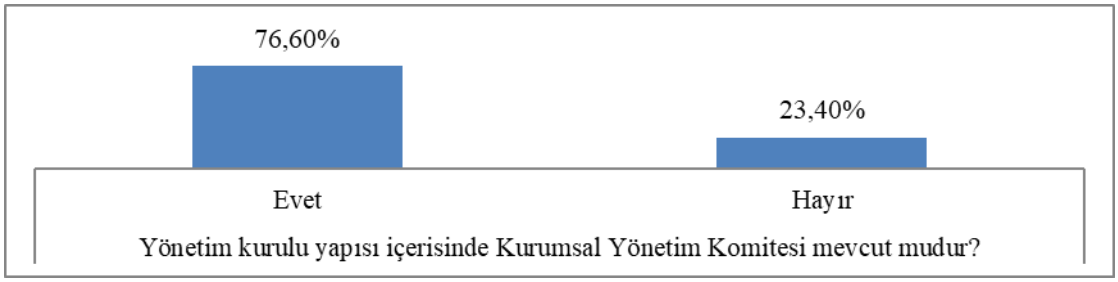
denetim birimi raporlarını Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesine yapmaktadır.



Tablo 11: İşletmelerin Kurumsal Yönetim Komitesi Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Yönetim kurulu yapısı içerisinde Kurumsal Yönetim Komitesi mevcut mudur?	Evet	36	76,6%
	Hayır	11	23,4%
	Toplam	47	100,0%

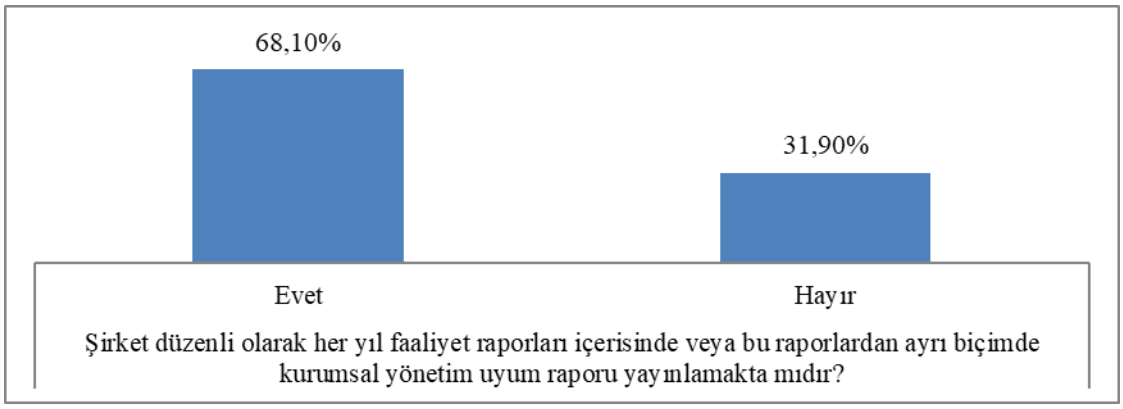
Araştırmaya katılan şirketlerin %76,6'sında yönetim kurulu yapısında Kurumsal Yönetim Komitesi mevcuttur.



Tablo 12: İşletmelerin Faaliyet ve Uyum Raporu Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirket düzenli olarak her yıl faaliyet raporları içerisinde veya bu raporlardan ayrı biçimde kurumsal yönetim uyum raporu yayınlamakta mıdır?	Evet	32	68,1%
	Hayır	15	31,9%
	Toplam	47	100,0%

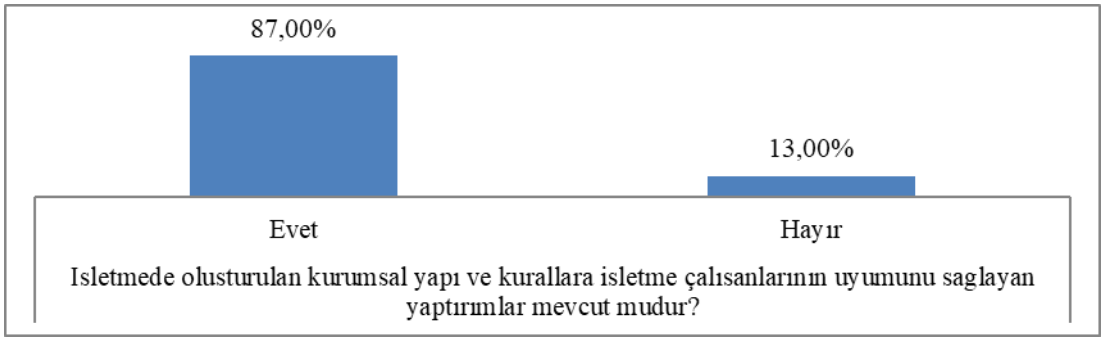
Araştırmaya katılan şirketlerin %68,1'inde faaliyet raporları içerisinde veya ayrı olarak uyum raporu yayınlanmaktadır.



Tablo 13: İşletmelerin Kurumsal Yapı ve Kurallara Çalışanların Uyumunda Yaptırım Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
İşletmede oluşturulan kurumsal yapı ve kurallara işletme çalışanlarının uyumunu sağlayan yaptırımlar mevcut mudur?	Evet	40	87,0%
	Hayır	6	13,0%
	Toplam	46	100,0%

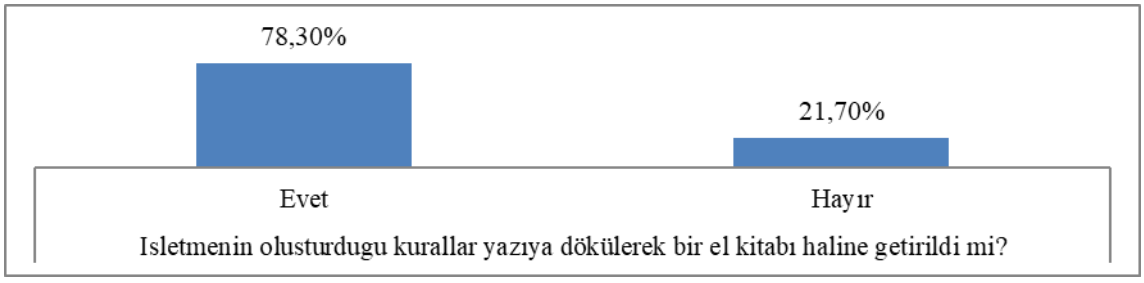
Araştırmaya katılan şirketlerin %87,0'sinde kurumsal yapı ve kurallara çalışanların uyumunu sağlayan yaptırımlar bulunmaktadır.



Tablo 14: İşletmelerin Kuralların El Kitabına Dönüştürülme Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
İşletmenin oluşturduğu kurallar yazıya dökülerek bir el kitabı haline getirildi mi?	Evet	36	78,3%
	Hayır	10	21,7%
	Toplam	46	100,0%

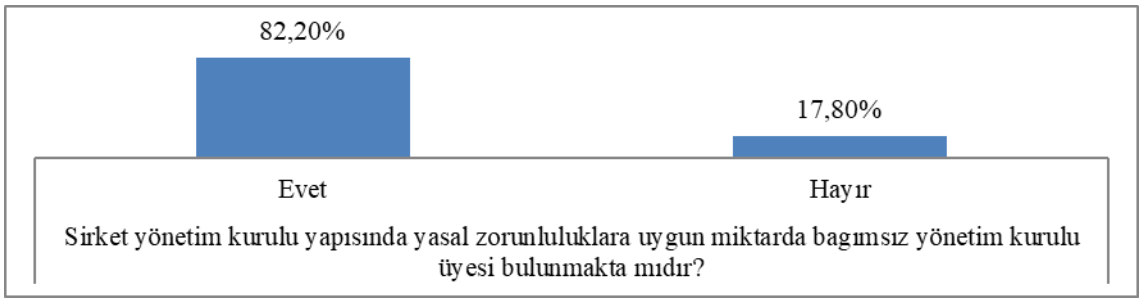
Araştırmaya katılan şirketlerin %78,3'ünde işletme kuralları el kitabı haline getirilmiştir.



Tablo 15: İşletmelerin Bağımsız Yönetim Kurulu Üye Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirket yönetim kurulu yapısında yasal zorunluluklara uygun miktarda bağımsız yönetim kurulu üyesi bulunmakta mıdır?	Evet	37	82,2%
	Hayır	8	17,8%
	Toplam	45	100,0%

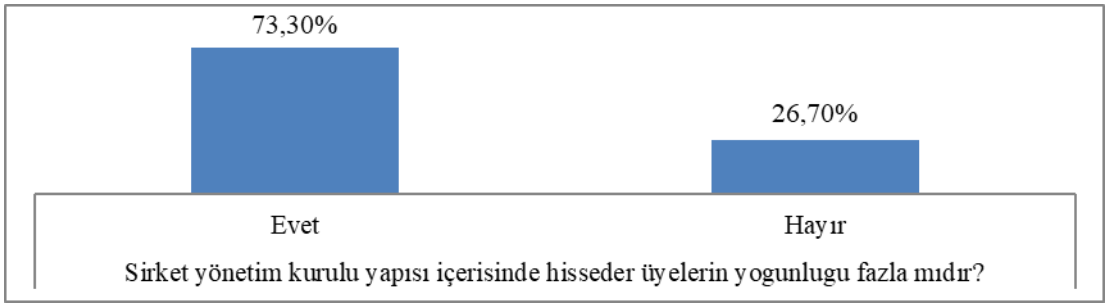
Araştırmaya katılan şirketlerin %82,2'sinin yasal zorunluluklara uygun şekilde bağımsız yönetim kurulu üyesi bulunmaktadır.



Tablo 16: İşletmelerin Hisseder Üyelerin Yoğunluk Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirket yönetim kurulu yapısı içerisinde hisseder üyelerin yoğunluğu fazla mıdır?	Evet	33	73,3%
	Hayır	12	26,7%
	Toplam	45	100,0%

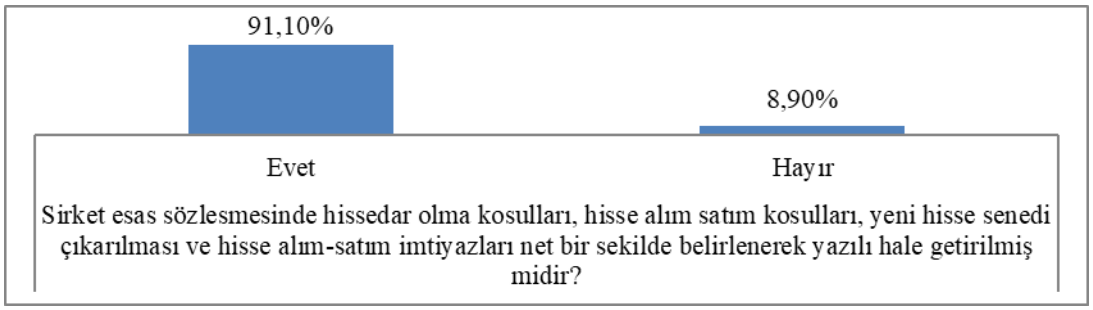
Araştırmaya katılan şirketlerin %73,3'ünde yönetim kurulu yapısında hisseder üyelerin yoğunluğu fazladır.



Tablo 17: İşletmelerin Hissedar Koşullarının Yazılı Hale Getirilme Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirket esas sözleşmesinde hissedar olma koşulları, hisse alım satım koşulları, yeni hisse senedi çıkarılması ve hisse alım-satım imtiyazları net bir şekilde belirlenerek yazılı hale getirilmiş midir?	Evet	41	91,1%
	Hayır	4	8,9%
	Toplam	45	100,0%

Araştırmaya katılan şirketlerin %91,1'inde esas sözleşmede hissedar olma koşulları, hisse alım satım imtiyazları net bir şekilde yazılı olarak belirtilmiştir.



Tablo 18: İşletmelerin Kar Payı ve Rüçhan Dağıtımının Yazılı Hale Getirilme Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirketin kar payı ve rüçhan dağıtım sekil ve esasları net bir şekilde belirlenerek esas sözleşme ile yazılı hale getirilmiş midir?	Evet	39	88,6%
	Hayır	5	11,4%
	Toplam	44	100,0%

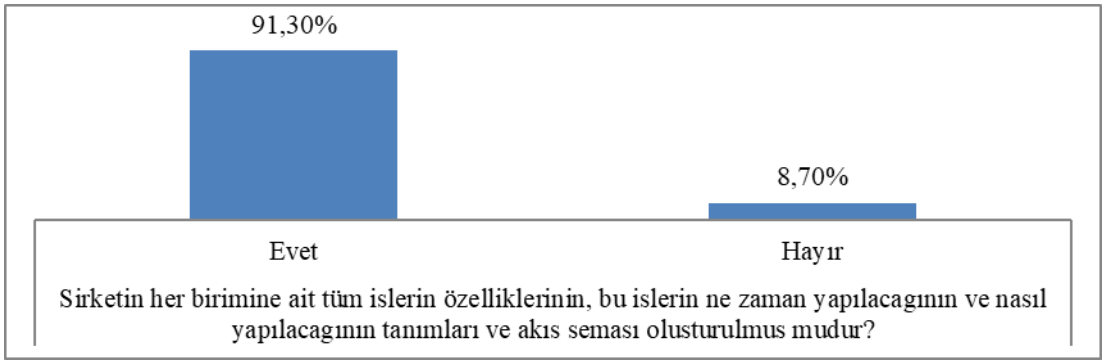
Araştırmaya katılan şirketlerin %88,6'sında kar pay ve rüçhan dağıtım şekli ve esasları net şekilde sözleşme ile yazılı halde bulunmaktadır.



Tablo 19: İşletmelerin Birimlerdeki İşlerin Tanımlarının ve Şemalarının Oluşturulma Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirketin her birimine ait tüm islerin özelliklerinin, bu işlerin ne zaman yapılacağının ve nasıl yapılacağının tanımları ve akış şeması oluşturulmuş mudur?	Evet	42	91,3%
	Hayır	4	8,7%
	Toplam	46	100,0%

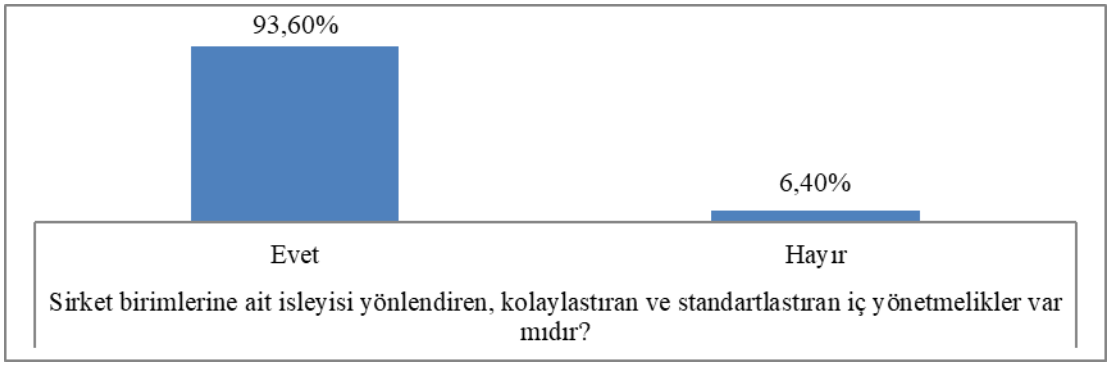
Araştırmaya katılan şirketlerin %91,3'ünün her biriminde işlerin özelliklerinin, işleyişinin tanımları ve akış şemaları oluşturulmuştur.



Tablo 20: İşletmelerin Birimlerdeki İşleri Yönlendiren, Kolaylaştıran İç Yönetmelik Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirket birimlerine ait isleyişi yönlendiren, kolaylaştıran ve standartlaştıran iç yönetmelikler var mıdır?	Evet	44	93,6%
	Hayır	3	6,4%
	Toplam	47	100,0%

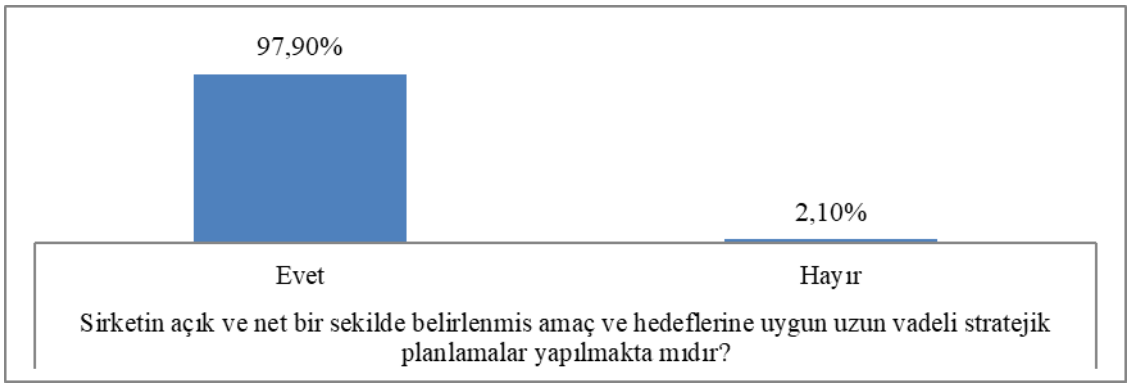
Araştırmaya katılan şirketlerin %93,6'sında birimlerin işleyişini yönlendiren, kolaylaştıran ve standartlaştıran iç yönetmelikler bulunmaktadır.



Tablo 21: İşletmelerin Birimlerdeki İşleri Yönlendiren, Kolaylaştıran İç Yönetmelik Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirketin açık ve net bir şekilde belirlenmiş amaç ve hedeflerine uygun uzun vadeli stratejik planlamalar yapılmakta mıdır?	Evet	46	97,9%
	Hayır	1	2,1%
	Toplam	47	100,0%

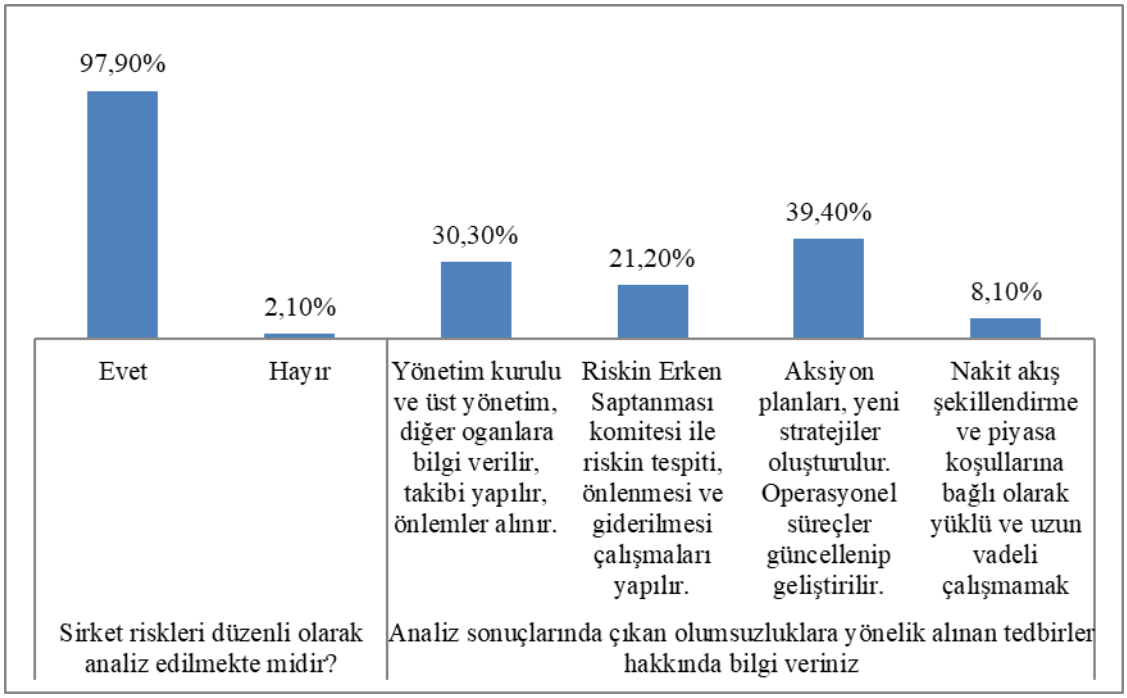
Araştırmaya katılan şirketlerin %97,9'unda amaç ve hedeflere uygun uzun vadeli stratejik planlamalar yapılmaktadır.



Tablo 22: İşletmelerin Risk Analiz Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirket riskleri düzenli olarak analiz edilmekte midir?	Evet	46	97,9%
	Hayır	1	2,1%
	Toplam	47	100,0%
Analiz sonuçlarında çıkan olumsuzluklara yönelik alınan tedbirler hakkında bilgi veriniz	Yönetim kurulu ve üst yönetim, diğer organlara bilgi verilir, takibi yapılır, önlemler alınır.	10	30,3%
	Riskin Erken Saptanması komitesi ile riskin tespiti, önlenmesi ve giderilmesi çalışmaları yapılır.	7	21,2%
	Aksiyon planları, yeni stratejiler oluşturulur. Operasyonel süreçler güncellenip geliştirilir.	13	39,4%
	Nakit akış şekillendirme ve piyasa koşullarına bağlı olarak yüklü ve uzun vadeli çalışmamak	3	8,1%
	Toplam	33	100,0%

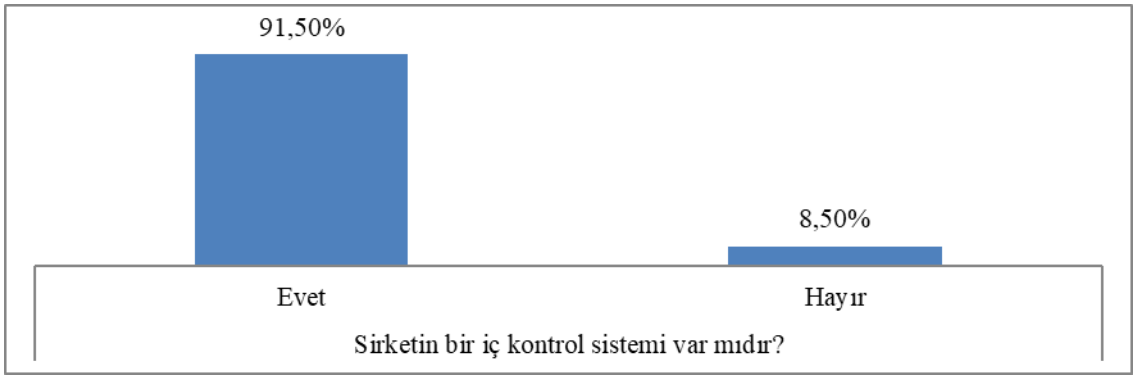
Araştırmaya katılan şirketlerin %97,9'u düzenli olarak risk analiz yapmakta, %39,4'ü sonuçlarda çıkan olumsuzluklarda yeni stratejiler oluşturmakta, operasyonel süreçleri güncelleyip geliştirmektedir.



Tablo 23: İşletmelerin İç Kontrol Sistemi Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirketin bir iç kontrol sistemi var mıdır?	Evet	43	91,5%
	Hayır	4	8,5%
	Toplam	47	100,0%

Araştırmaya katılan şirketlerin %91,5'inde iç kontrol sistemi bulunmaktadır.



Tablo 24: İşletmelerin Mali Tabloların Halka Açıklanma Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirket mali tabloları bağımsız denetçiler tarafından düzenli olarak denetlenip sonuçlar halka açıklanmakta mıdır?	Evet	40	85,1%
	Hayır	7	14,9%
	Toplam	47	100,0%

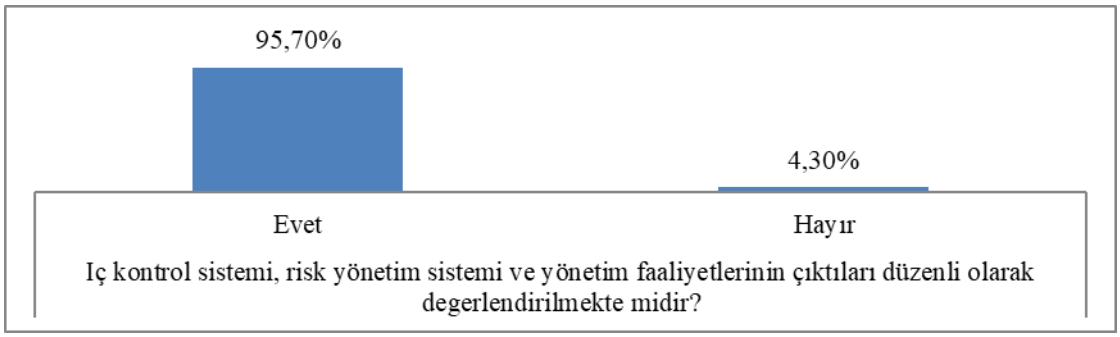
Araştırmaya katılan şirketlerin %85,1'inde mali tablolar bağımsız denetçiler tarafından düzenlenip halka açıklanmaktadır.



Tablo 25: İşletmelerin İç Kontrol Sistemi, Risk Yönetim Sistemi, Yönetim Faaliyetlerinin Çıktılarının Değerlendirilme Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
İç kontrol sistemi, risk yönetim sistemi ve yönetim faaliyetlerinin çıktıları düzenli olarak değerlendirilmekte midir?	Evet	45	95,7%
	Hayır	2	4,3%
	Toplam	47	100,0%

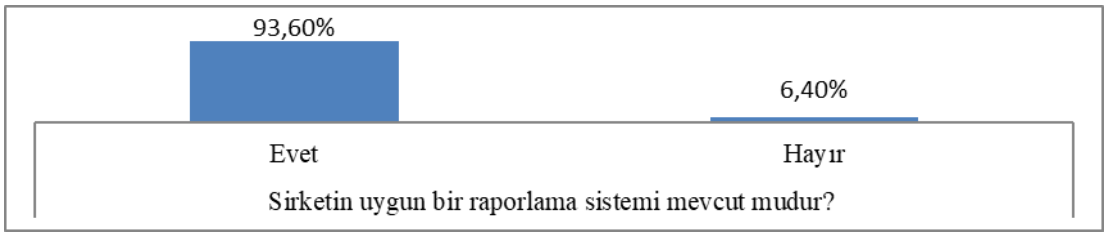
Araştırmaya katılan şirketlerin %95,7'sinde iç kontrol sistemi, risk yönetim sistemi ve yönetim faaliyetleri düzenli değerlendirilmektedir.



Tablo 26: İşletmelerin Raporlama Sistemi Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirketin uygun bir raporlama sistemi mevcut mudur?	Evet	44	93,6%
	Hayır	3	6,4%
	Toplam	47	100,0%

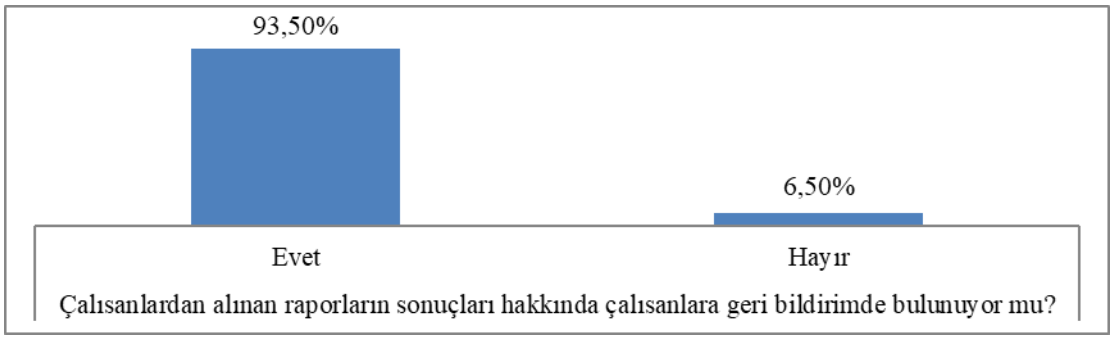
Araştırmaya katılan şirketlerin %93,6'sında uygun raporlama sistemi bulunmaktadır.



Tablo 27: İşletmelerin Raporlar ile İlgili Çalışanlara Geribildirimde Bulunma Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Çalışanlardan alınan raporların sonuçları hakkında çalışanlara geri bildirimde bulunuyor mu?	Evet	43	93,5%
	Hayır	3	6,5%
	Toplam	46	100,0%

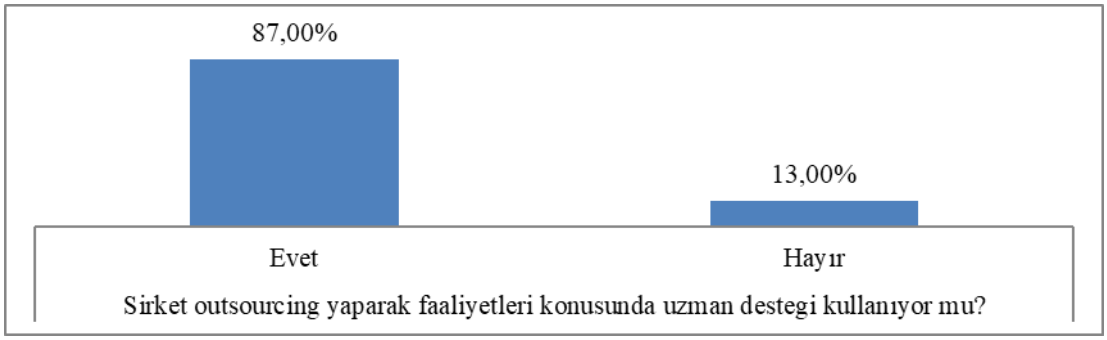
Araştırmaya katılan şirketlerin %93,5'inde çalışan raporlarıyla alakalı çalışanlara geribildirim yapılmaktadır.



Tablo 28: İşletmelerin Outsourcing Yaparak Faaliyetlerde Uzman Desteği Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirket outsourcing yaparak faaliyetleri konusunda uzman desteği kullanıyor mu?	Evet	40	87,0%
	Hayır	6	13,0%
	Toplam	46	100,0%

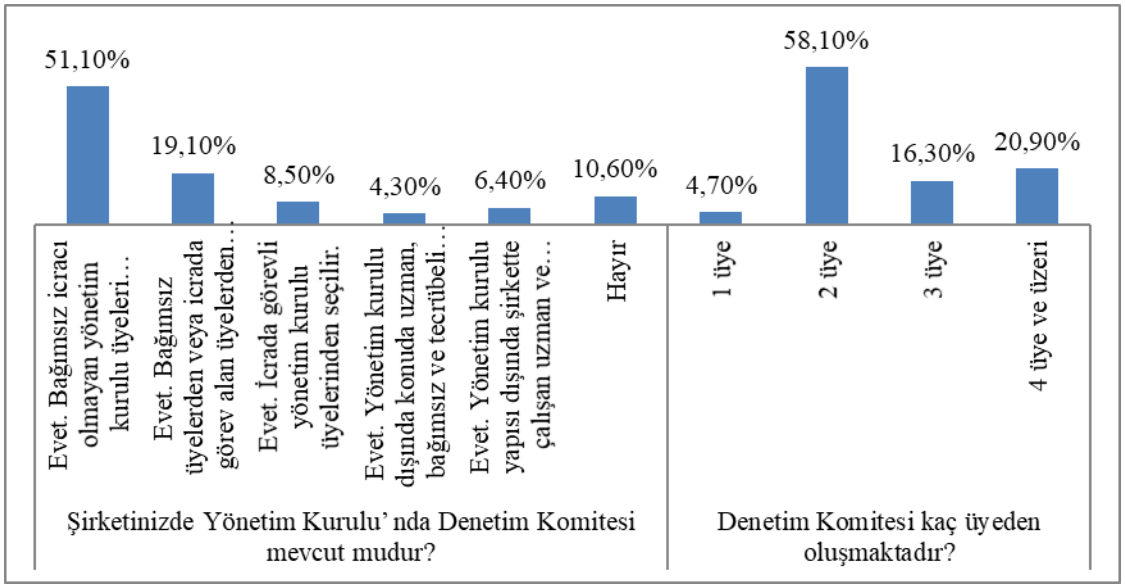
Araştırmaya katılan şirketlerin %87,0'sinde outsourcing yapılarak faaliyetler konusunda uzman desteği alınmaktadır.



Tablo 29: İşletmelerin Denetim Komitesi Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirketinizde Yönetim Kurulu'nda Denetim Komitesi mevcut mudur?	Evet. Bağımsız icracı olmayan yönetim kurulu üyeleri arasından seçilir.	24	51,1%
	Evet. Bağımsız üyelerden veya icrada görev alan üyelerden seçilir.	9	19,1%
	Evet. İcrada görevli yönetim kurulu üyelerinden seçilir.	4	8,5%
	Evet. Yönetim kurulu dışında konuda uzman, bağımsız ve tecrübeli kişilerden oluşmaktadır	2	4,3%
	Evet. Yönetim kurulu yapısı dışında şirkette çalışan uzman ve tecrübeli kişilerden oluşmaktadır	3	6,4%
	Hayır	5	10,6%
	Toplam	47	100,0%
Denetim Komitesi kaç üyeden oluşmaktadır?	1 üye	2	4,7%
	2 üye	25	58,1%
	3 üye	7	16,3%
	4 üye ve üzeri	9	20,9%
	Toplam	43	100,0%

Araştırmaya katılan şirketlerin %51,1'inde yönetim kurulunda Denetim Komitesi bulunmakta, bağımsız icracı olmayan yönetim kurulu üyelerinden seçilmekte, %58,1'inde 2 üyeden oluşmaktadır.



Tablo 30: İşletmelerin İç Denetim Komitesi, Komisyonu Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Yönetim kurulu yapısı içerisinde veya kurula bağlı olarak çalışan bir iç denetim komitesi veya komisyonu mevcut mudur?	Evet	34	72,3%
	Hayır	13	27,7%
	Toplam	47	100,0%

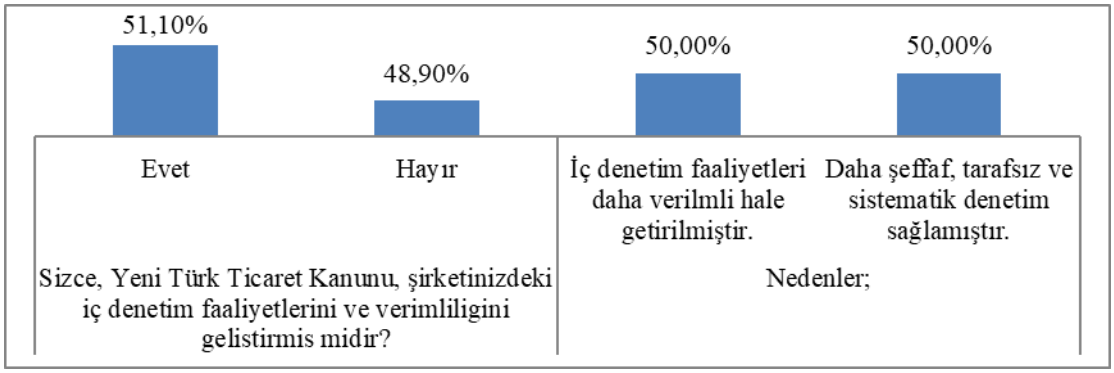
Araştırmaya katılan şirketlerin %72,3'ünde yönetim kurulunda veya bağlı olarak iç denetim komitesi veya komisyonu bulunmaktadır.



Tablo 31: İşletmelerin Türk Ticaret Kanununun Faaliyetleri ve Verimliliği Geliştirme Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Sizce, Yeni Türk Ticaret Kanunu, şirketinizdeki iç denetim faaliyetlerini ve verimliliğini geliştirmiş midir?	Evet	23	51,1%
	Hayır	22	48,9%
	Toplam	45	100,0%
Nedenler;	İç denetim faaliyetleri daha verimli hale getirilmiştir.	6	50,0%
	Daha şeffaf, tarafsız ve sistematik denetim sağlamıştır.	6	50,0%
	Toplam	12	100,0%

Araştırmaya katılan şirketlerin %51,1'i yeni Türk Ticaret Kanunun iç denetim faaliyetleri ve verimliliği geliştirdiğini belirtmiş, %50,0'si iç denetim faaliyetlerinin daha verimli hale getirildiğini daha şeffaf, tarafsız ve sistematik denetim sağlandığını belirtmiştir.

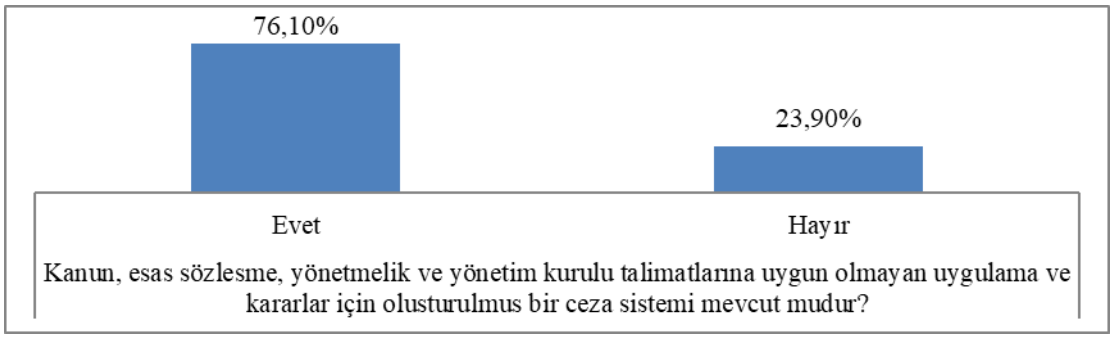


Tablo 32: İşletmelerin Ceza Sistemi Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Kanun, esas sözleşme, yönetmelik ve yönetim kurulu talimatlarına uygun olmayan uygulama ve kararlar için oluşturulmuş bir ceza sistemi mevcut mudur?	Evet	35	76,1%
	Hayır	11	23,9%
	Toplam	46	100,0%

Araştırmaya katılan şirketlerin %76,1'inin talimatlara uygun olmayan

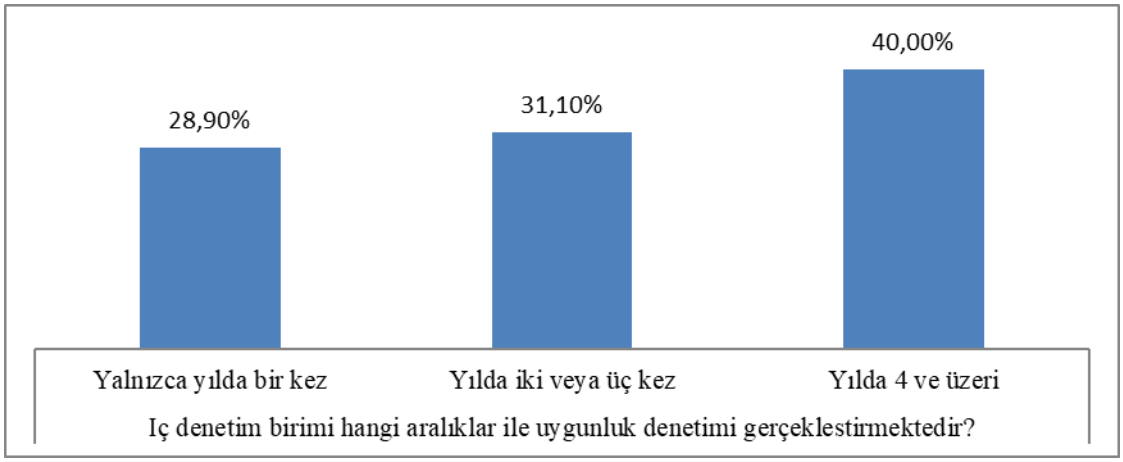
uygulama ve kararlara ilişkin ceza sistemi bulunmaktadır.



Tablo 33: İşletmelerin İç Denetim Biriminin Uygunluk Denetimi Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
İç denetim birimi hangi aralıklar ile uygunluk denetimi gerçekleştirmektedir?	Yalnızca yılda bir kez	13	28,9%
	Yılda iki veya üç kez	14	31,1%
	Yılda 4 ve üzeri	18	40,0%
	Toplam	45	100,0%

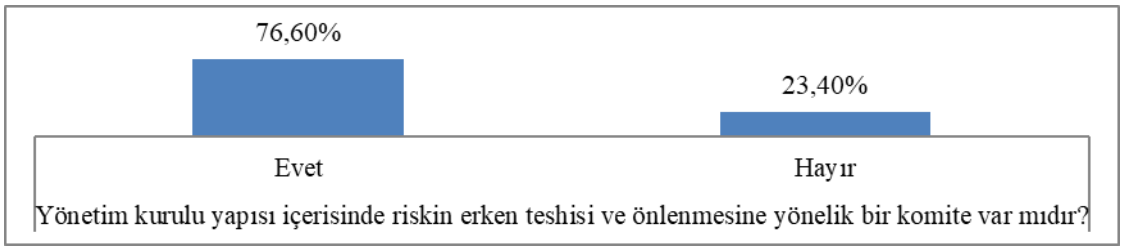
Araştırmaya katılan şirketlerin %40,0'ında yılda 4 kez ve daha fazla sayıda iç denetim birimi uygunluk denetimi yapmaktadır.



Tablo 34: İşletmelerin Yönetim Kurulunda Risk ile İlgili Komite Bulunma Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Yönetim kurulu yapısı içerisinde riskin erken teşhisi ve önlenmesine yönelik bir komite var mıdır?	Evet	36	76,6%
	Hayır	11	23,4%
	Toplam	47	100,0%

Araştırmaya katılan şirketlerin %76,6'sında yönetim kurulu yapısında riskin erken teşhisine ve önlenmesine yönelik bir komite bulunmaktadır.



Tablo 35: İşletmelerin Riskin Erken Teşhisinde Komite Üye Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Riskin erken teşhisi komitesi üyeleri icracı olmayan bağımsız üyeler arasından mı seçilmektedir?	Evet	20	45,5%
	Hayır	11	25,0%
	Kısmen	13	29,5%
	Toplam	44	100,0%

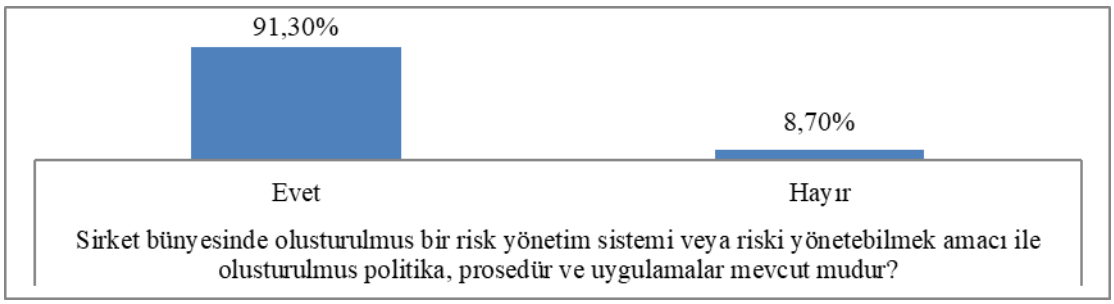
Araştırmaya katılan şirketlerin %45,5'inde riskin erken teşhisi için komite üyesi icracı olmayan bağımsız üyelerden seçilmektedir.



Tablo 36: İşletmelerin Risk Yönetim Sistemi Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirket bünyesinde oluşturulmuş bir risk yönetim sistemi veya riski yönetebilmek amacı ile oluşturulmuş politika, prosedür ve uygulamalar mevcut mudur?	Evet	42	91,3%
	Hayır	4	8,7%
	Toplam	46	100,0%

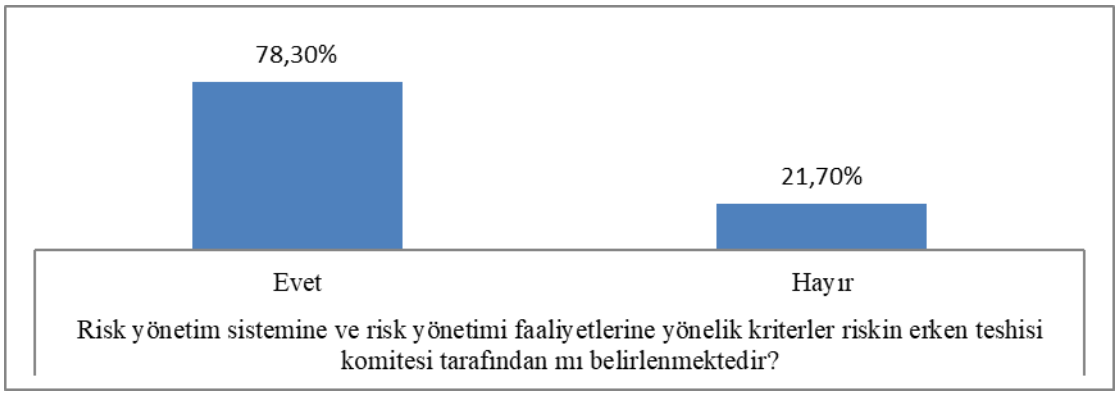
Araştırmaya katılan şirketlerin %91,3'ünde risk yönetim sistemi veya riski yönetebilmek amacıyla oluşturulmuş politika, prosedür ve uygulama mevcuttur.



Tablo 37: İşletmelerin Risk Yönetim Sisteminin Kriter Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Risk yönetim sistemine ve risk yönetimi faaliyetlerine yönelik kriterler riskin erken teşhisi komitesi tarafından mı belirlenmektedir?	Evet	36	78,3%
	Hayır	10	21,7%
	Toplam	46	100,0%

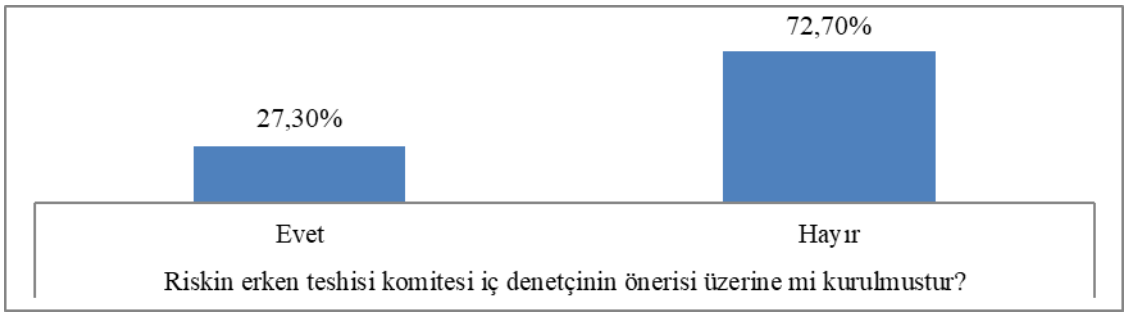
Araştırmaya katılan şirketlerin %78,3'ünde risk yönetim sisteminde kriterler riskin erken teşhisi komitesi tarafından belirlenmektedir.



Tablo 38: İşletmelerin Riskin Erken Teşhisi Komitesinin Kurulma Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Riskin erken teşhisi komitesi iç denetçinin önerisi üzerine mi kurulmuştur?	Evet	12	27,3%
	Hayır	32	72,7%
	Toplam	44	100,0%

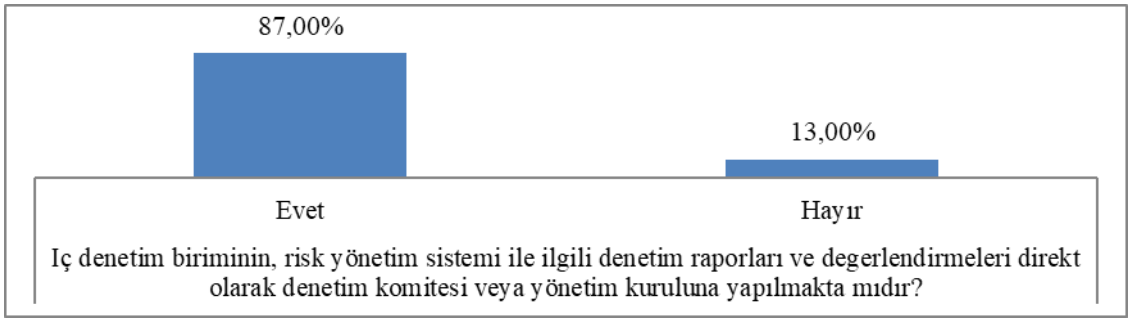
Araştırmaya katılan şirketlerin %27,3'ünde riskin erken teşhisi komitesi iç denetçinin önerisi ile kurulmuştur.



Tablo 39: İşletmelerin İç Denetim Biriminin Rapor ve Değerlendirme Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
İç denetim biriminin, risk yönetim sistemi ile ilgili denetim raporları ve değerlendirmeleri direkt olarak denetim komitesi veya yönetim kuruluna yapılmakta mıdır?	Evet	40	87,0%
	Hayır	6	13,0%
	Toplam	46	100,0%

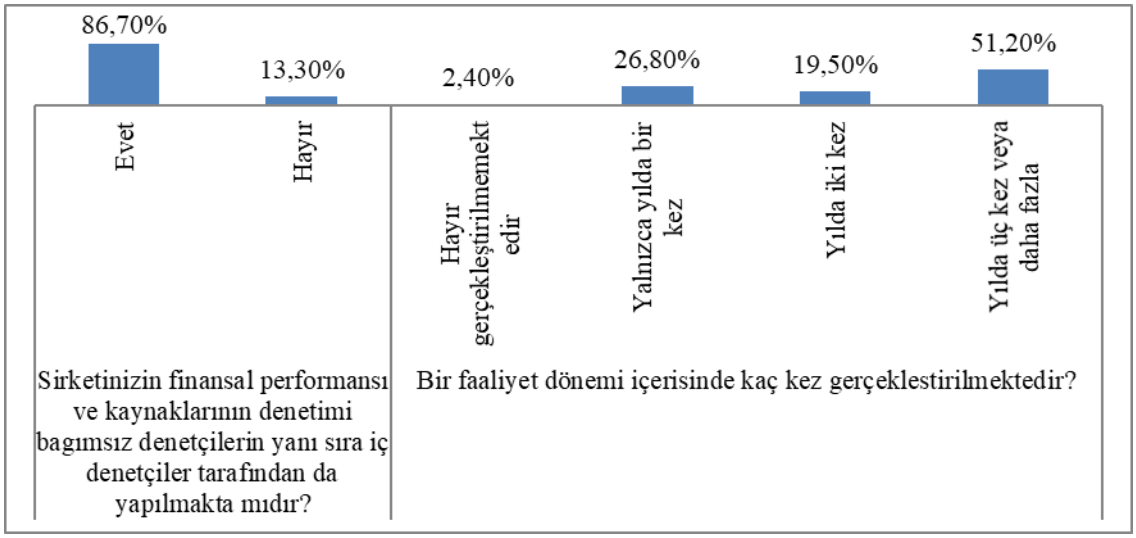
Araştırmaya katılan şirketlerin %87,0'sinde iç denetim birim risk yönetim sistemi ile ilgili raporları direkt olarak denetim komitesine veya yönetim kuruluna yapmaktadır.



Tablo 40: İşletmelerin Finansal Performans ve Kaynak Denetimi Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirketinizin finansal performansı ve kaynaklarının denetimi bağımsız denetçilerin yanı sıra iç denetçiler tarafından da yapılmakta mıdır?	Evet	39	86,7%
	Hayır	6	13,3%
	Toplam	45	100,0%
Bir faaliyet dönemi içerisinde kaç kez gerçekleştirilmektedir?	Hayır gerçekleştirilmemektedir	1	2,4%
	Yalnızca yılda bir kez	11	26,8%
	Yılda iki kez	8	19,5%
	Yılda üç kez veya daha fazla	21	51,2%
	Toplam	41	100,0%

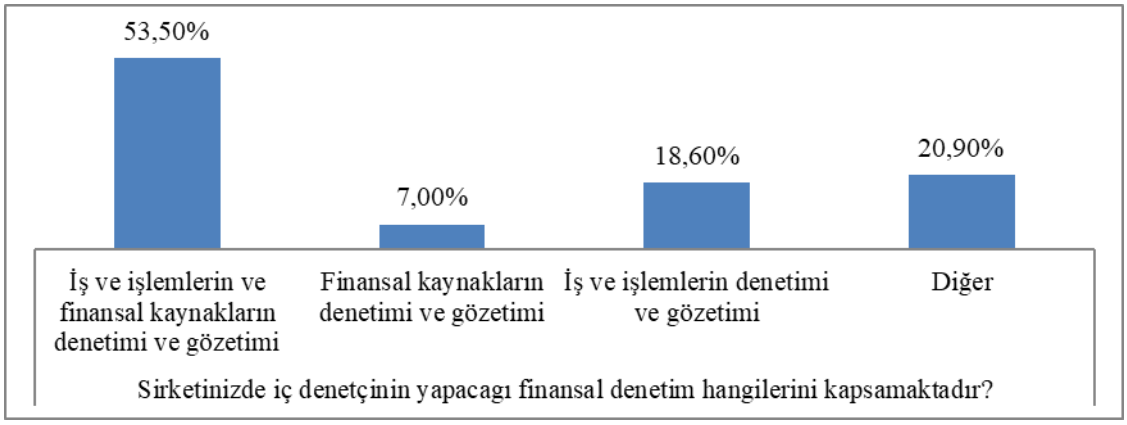
Araştırmaya katılan şirketlerin %86,7'sinde finansal performans ve kaynaklar hem iç denetçi hem de bağımsız denetçiler ile denetlenmekte, %51,2'sinde bir faaliyet döneminde 3 kez veya daha fazla yapılmaktadır.



Tablo 41: İşletmelerin İç Denetçilerin Denetim İçeriği Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirketinizde iç denetçinin yapacağı finansal denetim hangilerini kapsamaktadır?	İş ve işlemlerin ve finansal kaynakların denetimi ve gözetimi	23	53,5%
	Finansal kaynakların denetimi ve gözetimi	3	7,0%
	İş ve işlemlerin denetimi ve gözetimi	8	18,6%
	Diğer	9	20,9%
	Toplam	43	100,0%

Araştırmaya katılan şirketlerin %53,5'inde iç denetçiler iş ve işlemlerin ve finansal kaynakların denetimini ve gözetimini yapmaktadır.

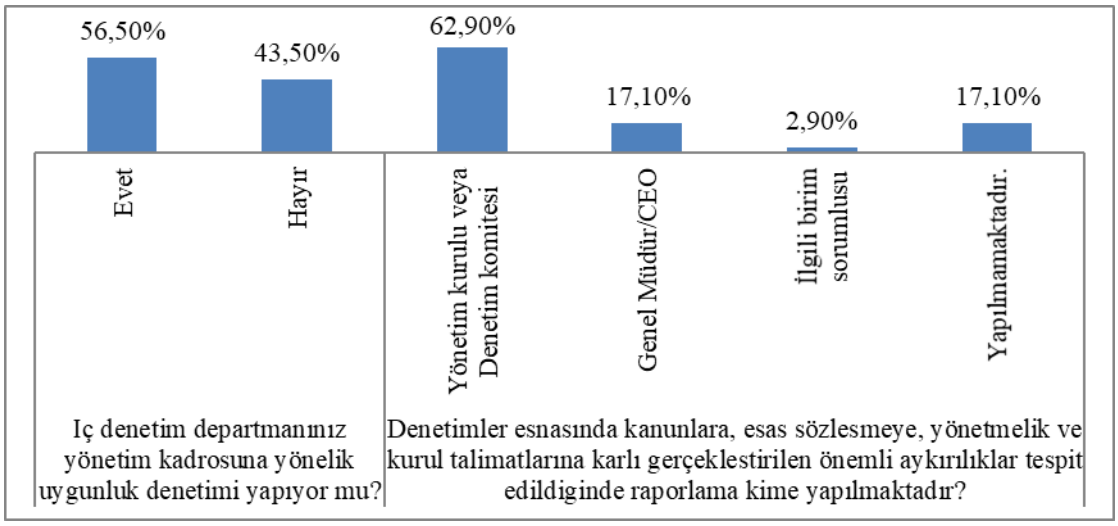


Tablo 42: İşletmelerin İç Denetim Departmanının Uygunluk Denetimi Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
İç denetim departmanınız yönetim kadrosuna yönelik uygunluk denetimi yapıyor mu?	Evet	26	56,5%
	Hayır	20	43,5%
	Toplam	46	100,0%
Denetimler esnasında kanunlara, esas sözleşmeye, yönetmelik ve kurul talimatlarına karlı gerçekleştirilen önemli aykırılıklar tespit edildiğinde raporlama kime yapılmaktadır?	Yönetim kurulu veya Denetim komitesi	22	62,9%
	Genel Müdür/CEO	6	17,1%
	İlgili birim sorumlusu	1	2,9%
	Yapılmamaktadır.	6	17,1%
	Toplam	35	100,0%

Araştırmaya katılan şirketlerin %56,5'inde iç denetim departmanının yönetim

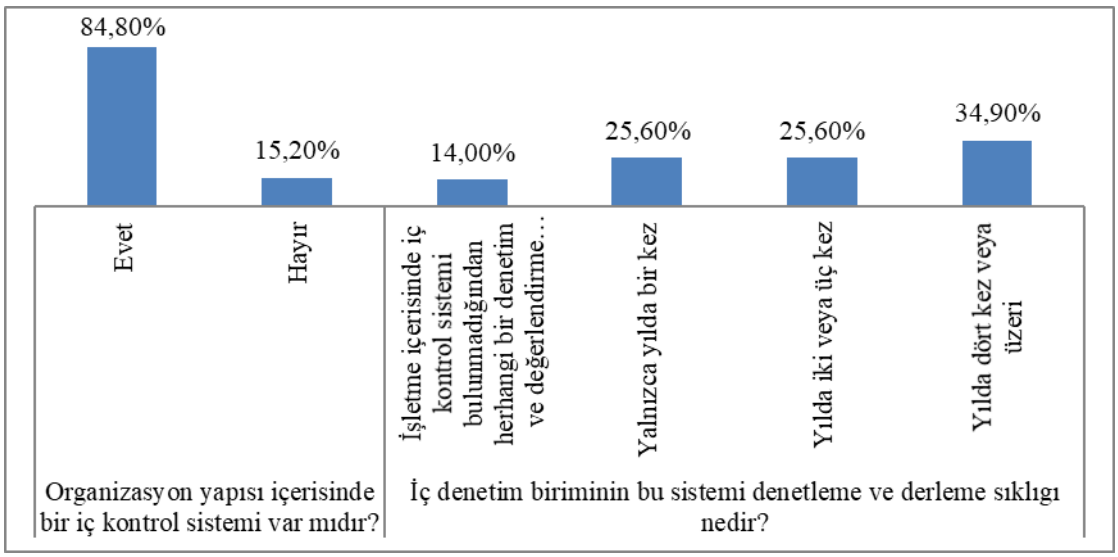
kadrosuna yönelik uygunluk denetimi yapılmakta, %62,9'unda aykırılık tespitinde yönetim kuruluna veya denetim komitesine raporlama yapılmaktadır.



Tablo 43: İşletmelerin İç Kontrol Sistemi Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Organizasyon yapısı içerisinde bir iç kontrol sistemi var mıdır?	Evet	39	84,8%
	Hayır	7	15,2%
	Toplam	46	100,0%
İç denetim biriminin bu sistemi denetleme ve derleme sıklığı nedir?	İşletme içerisinde iç kontrol sistemi bulunmadığından herhangi bir denetim ve değerlendirme çalışması yapılmamaktadır.	6	14,0%
	Yalnızca yılda bir kez	11	25,6%
	Yılda iki veya üç kez	11	25,6%
	Yılda dört kez veya üzeri	15	34,9%
	Toplam	43	100,0%

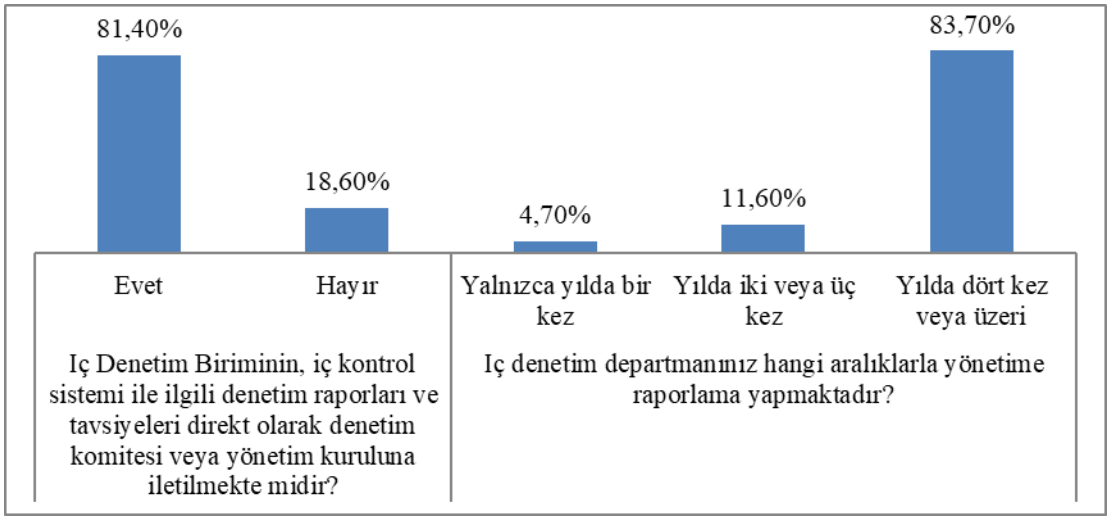
Araştırmaya katılan şirketlerin %84,8'inde organizasyon yapısında iç kontrol sistemi bulunmakta, %34,9'unda yılda 4 kez veya daha fazla bu sistem denetlenmektedir.



Tablo 44: İşletmelerin İç Kontrol Sisteminin Denetim Komitesine veya Yönetim Kuruluna İletim Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
İç Denetim Biriminin, iç kontrol sistemi ile ilgili denetim raporları ve tavsiyeleri direkt olarak denetim komitesi veya yönetim kuruluna iletilmekte midir?	Evet	35	81,4%
	Hayır	8	18,6%
	Toplam	43	100,0%
İç denetim departmanınız hangi aralıklarla yönetime raporlama yapmaktadır?	Yalnızca yılda bir kez	2	4,7%
	Yılda iki veya üç kez	5	11,6%
	Yılda dört kez veya üzeri	36	83,7%
	Toplam	43	100,0%

Araştırmaya katılan şirketlerin %81,4'ünde iç denetim birimi iç kontrol sistemi ile ilgili bilgileri direkt olarak denetim komitesine veya yönetim kuruluna iletmekte, %83,7'si yılda dört kez veya daha fazla raporlama yapmaktadır.

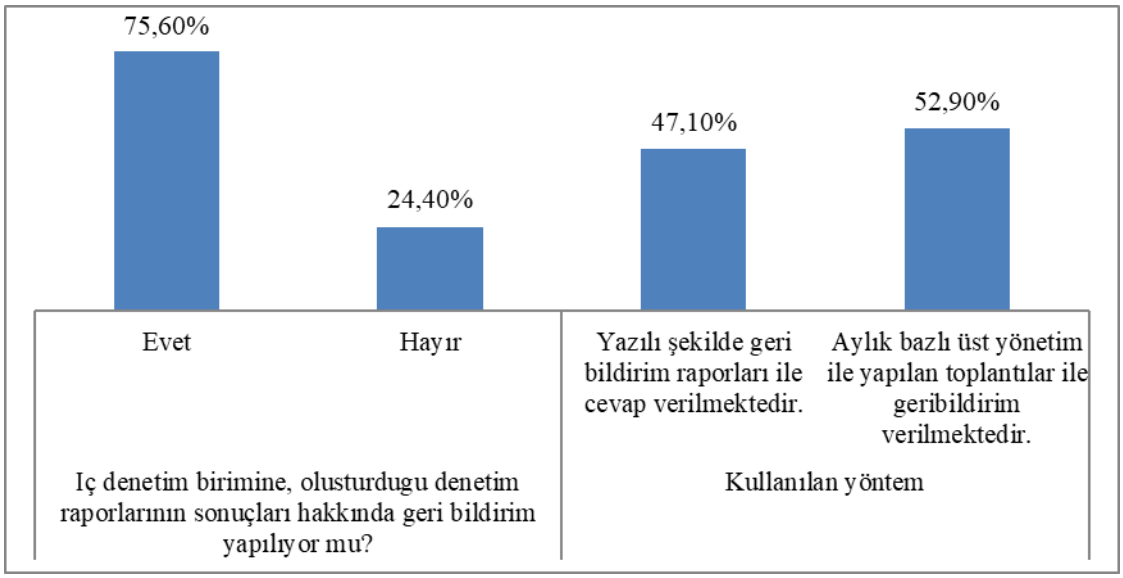


Tablo 45: İşletmelerin İç Denetim Birimine Denetim Raporlarıyla İlgili Geri Bildirim Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
İç denetim birimine, oluşturduğu denetim raporlarının sonuçları hakkında geri bildirim yapılıyor mu?	Evet	34	75,6%
	Hayır	11	24,4%
	Toplam	45	100,0%
Kullanılan yöntem	Yazılı şekilde geri bildirim raporları ile cevap verilmektedir.	8	47,1%
	Aylık bazlı üst yönetim ile yapılan toplantılar ile geribildirim verilmektedir.	9	52,9%
	Toplam	17	100,0%

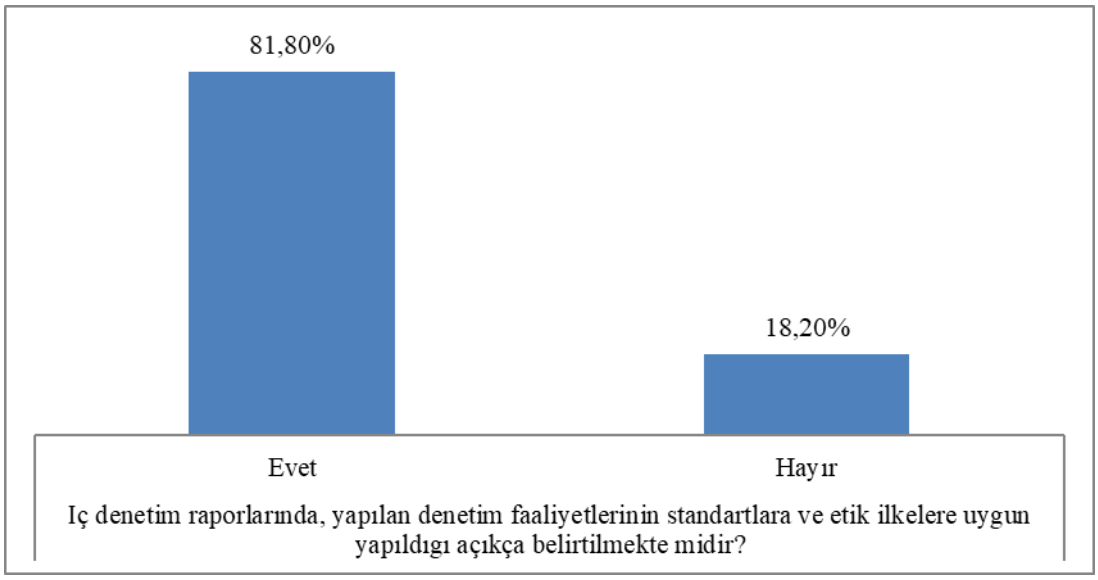
Araştırmaya katılan şirketlerin %75,6'sında iç denetim birimine raporlar ile ilgili geri bildirim yapılmakta, %52,9'u aylık bazlı üst yönetim ile yapılan toplantılar ile geribildirim vermektedir.

Tablo 46: İşletmelerin İç Denetim Raporu Bilgilerinin Dağılımı



		N	Yüzde
İç denetim raporlarında, yapılan denetim faaliyetlerinin standartlara ve etik ilkelere uygun yapıldığı açıkça belirtilmekte midir?	Evet	36	81,8%
	Hayır	8	18,2%
	Toplam	44	100,0%

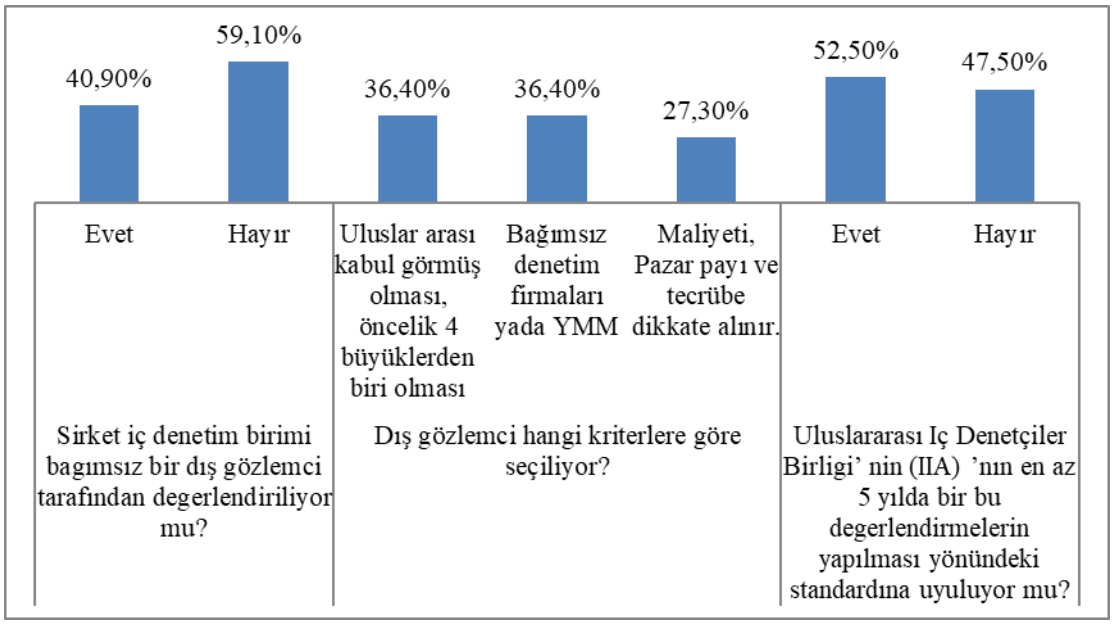
Araştırmaya katılan şirketlerin %81,8'inde iç denetim raporlarında faaliyetlerin standart ve etik ilkeler uygun yapıldığı belirtilmektedir.



Tablo 47: İşletmelerin İç Denetim Biriminin Bağımsız Gözlemciler Tarafından Değerlendirilme Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirket iç denetim birimi bağımsız bir dış gözlemci tarafından değerlendiriliyor mu?	Evet	18	40,9%
	Hayır	26	59,1%
	Toplam	44	100,0%
Dış gözlemci hangi kriterlere göre seçiliyor?	Uluslararası kabul görmüş olması, öncelik 4 büyüklerden biri olması	4	36,4%
	Bağımsız denetim firmaları ya da YMM	4	36,4%
	Maliyeti, Pazar payı ve tecrübe dikkate alınır.	3	27,3%
	Toplam	11	100,0%
Uluslararası İç Denetçiler Birliği (IIA) 'nin en az 5 yılda bir bu değerlendirmelerin yapılması yönündeki standardına uyuluyor mu?	Evet	21	52,5%
	Hayır	19	47,5%
	Toplam	40	100,0%

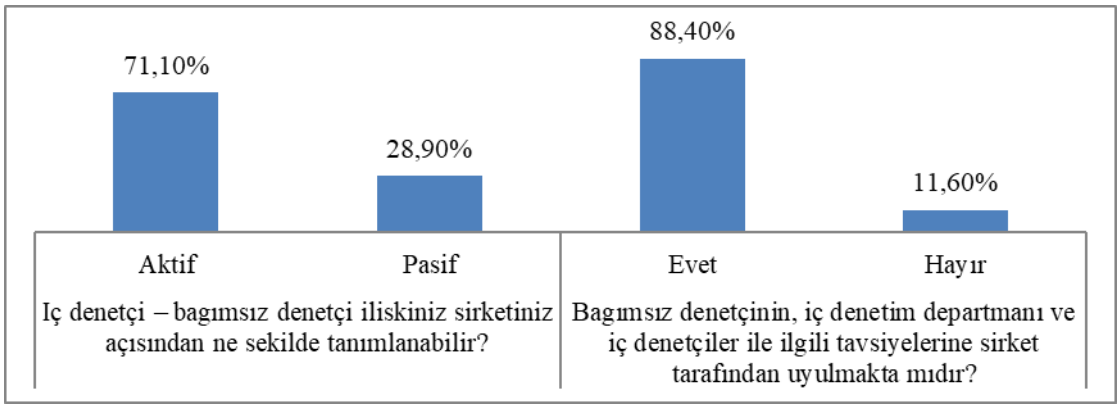
Araştırmaya katılan şirketlerin %40,9'unda iç denetim birimi bağımsız dış gözlemci tarafından değerlendirilmekte, %36,4'ü gözlemcide uluslararası kabul görmüş olmayı dikkate almakta ya da Bağımsız denetim firmaları ya da YMM, %52,5'inde IIA'nın standardına uyulmaktadır.



Tablo 48: İşletmelerin İç Denetçi-Bağımsız Denetçi İlişki Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
İç denetçi – bağımsız denetçi ilişkiniz şirketiniz açısından ne şekilde tanımlanabilir?	Aktif	32	71,1%
	Pasif	13	28,9%
	Toplam	45	100,0%
Bağımsız denetçinin, iç denetim departmanı ve iç denetçiler ile ilgili tavsiyelerine şirket tarafından uyulmakta mıdır?	Evet	38	88,4%
	Hayır	5	11,6%
	Toplam	43	100,0%

Araştırmaya katılan şirketlerin %71,1'inde iç denetçi-bağımsız denetçi ilişkileri aktif, %88,4'ünde bağımsız denetçinin tavsiyelerine uyulmaktadır.

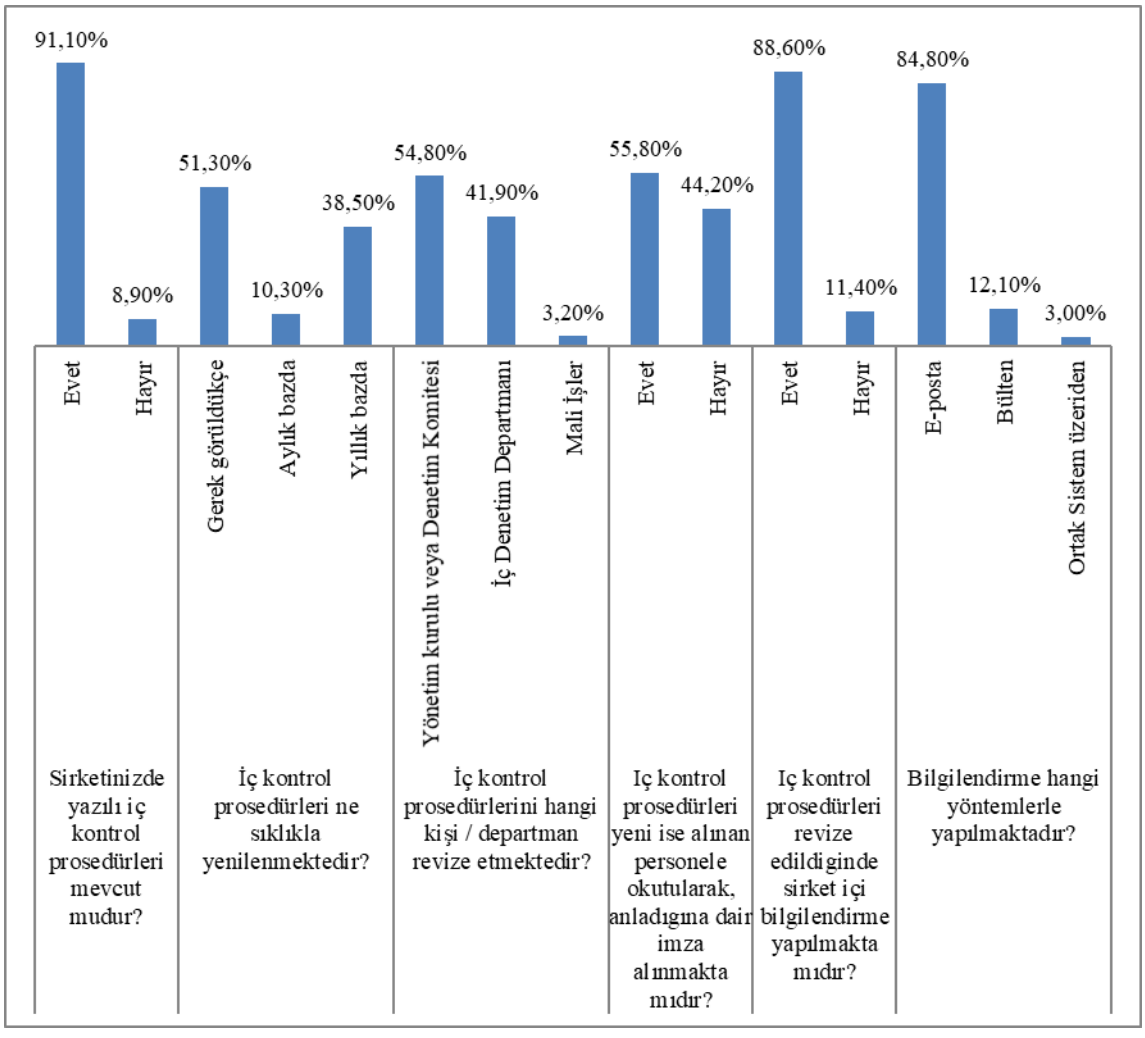


Tablo 49: İşletmelerin İç Kontrol Prosedürleri Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirketinizde yazılı iç kontrol prosedürleri mevcut mudur?	Evet	41	91,1%
	Hayır	4	8,9%
	Toplam	45	100,0%
İç kontrol prosedürleri ne sıklıkla yenilenmektedir?	Gerek görüldükçe	20	51,3%
	Aylık bazda	4	10,3%
	Yıllık bazda	15	38,5%
	Toplam	39	100,0%
İç kontrol prosedürlerini hangi kişi / departman revize etmektedir?	Yönetim kurulu veya Denetim Komitesi	17	54,8%
	İç Denetim Departmanı	13	41,9%
	Mali İşler	1	3,2%
	Toplam	31	100,0%
İç kontrol prosedürleri yeni ise alınan personele okutularak, anladığına dair imza alınmakta mıdır?	Evet	24	55,8%
	Hayır	19	44,2%
	Toplam	43	100,0%

İç kontrol prosedürleri revize edildiğinde şirket içi bilgilendirme yapılmakta mıdır?	Evet	39	88,6%
	Hayır	5	11,4%
	Toplam	44	100,0%
Bilgilendirme hangi yöntemlerle yapılmaktadır?	E-posta	28	84,8%
	Bülten	4	12,1%
	Ortak Sistem üzerinden	1	3,0%
	Toplam	33	100,0%

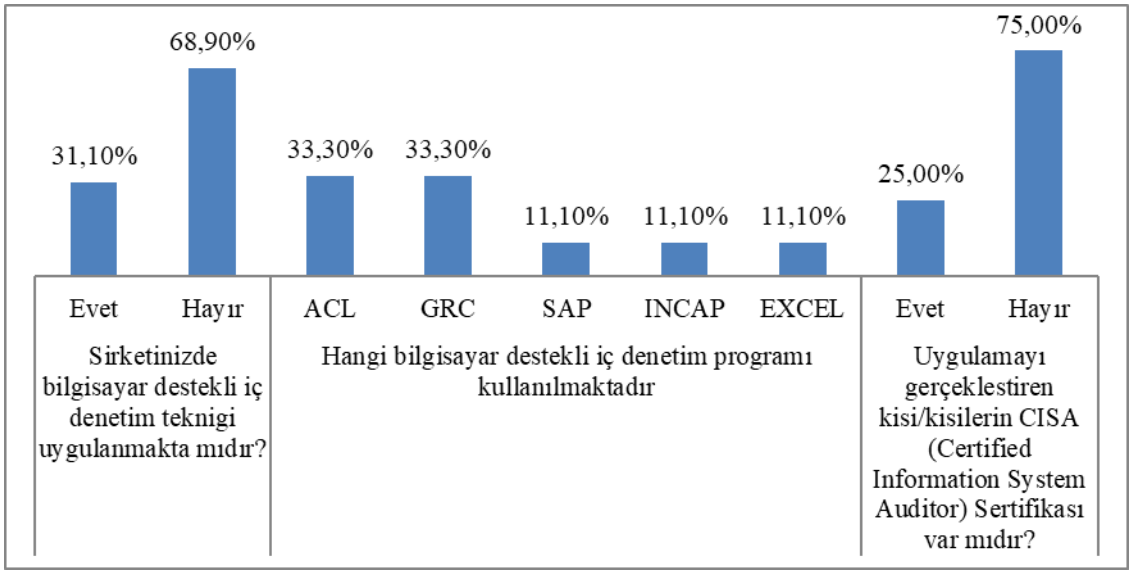
Araştırmaya katılan şirketlerin %91,1'inde yazılı iç kontrol prosedürleri bulunmakta, %51,3'ünde gerek görüldükçe yenilenmekte, %54,8'inde denetim komitesi veya yönetim kurulu revize etmektedir. Araştırmaya katılan şirketlerin %55,8'inde iç kontrol prosedürleri yeni işe alınan personele okutularak imza alınmakta, %88,6'sında revize bilgilendirmesi yapılmakta, %84,8'inde e-posta yöntemi kullanılmaktadır.



Tablo 50: İşletmelerin İç Denetim Tekniği Bilgilerinin Dağılımı

		N	Yüzde
Şirketinizde bilgisayar destekli iç denetim tekniği uygulanmakta mıdır?	Evet	14	31,1%
	Hayır	31	68,9%
	Toplam	45	100,0%
Uygulama kimin tarafından gerçekleştirilmektedir?	Denetim komitesi-denetim ekibi, iç denetçiler, mali danışman, teftiş kurulu	12	100,0%
	Toplam	12	100,0%
Hangi bilgisayar destekli iç denetim programı kullanılmaktadır	ACL	3	33,3%
	GRC	3	33,3%
	SAP	1	11,1%
	INCAP	1	11,1%
	EXCEL	1	11,1%
	Toplam	9	100,0%
Uygulamayı gerçekleştiren kişi/kişilerin CISA (Certified Information System Auditor) Sertifikası var mıdır?	Evet	7	25,0%
	Hayır	21	75,0%
	Toplam	28	100,0%

Araştırmaya katılan şirketlerin %31,1'inde bilgisayar destekli iç denetim tekniği uygulanmakta, tamamında bunu denetim komitesi, denetim ekibi, iç denetçiler, mali danışman, teftiş kurulu gerçekleştirmekte, %33,3'ünde ACL ya da GRC kullanılmakta, %25,0'inde CISA sertifikası bulunmaktadır.



4.7.1 İç Denetim Faaliyetlerinin Uygunluğunun Zorunlu ve Tavsiye Niteliğindeki Temel Kriterler Çerçevesinde Genel Değerlendirmesi

Ankete verilen cevapların genel ortalamaları yalnızca soru bazlı değerleme sonuçlarını yansıttığından genel tabloyu tam olarak görebilmemize imkan tanımamaktadır. Bu sebeple anketin temelini oluşturan 17 adet kriterle birlikte şirketlerin verdikleri cevaplar tek tek incelenip ve şirketlerin genel durumu ortaya koyulmaya çalışılmıştır. İç denetim faaliyetleri ile ilgili uygunluk durumun zorunlu ve tavsiye şeklindeki temel kriterler Tablo 51'de gösterilmiştir.

Tablo 51: İç Denetim Faaliyetleri İle İlgili Uygunluk Durumun Zorunlu Ve Tavsiye Şeklindeki Temel Kriterler

1. derecede Uyum Gerektiren Kriterler (Kanun, yönetmelik, tebliğ ve mevzuat gibi zorunlu uyum gösterilmesi gerekli olan kriterler)	Şirketler bünyelerinde iç denetçi çalıştırmalı ve/veya iç denetim departmanı kurmalıdır.
	Yönetim kurulu yapısı içerisinde denetim komitesi oluşturulmalıdır.
	Şirketlerin denetim komiteleri, bağımsız ve icracı olmayan üyelerden oluşmalıdır.
	Üyeleri bağımsız kişilerden oluşan riskin erken teşhisi komiteleri oluşturulmalıdır.
	Şirket, iç kontrol prosedürleri yazılı hale getirilmelidir.
	İç denetçiler, yılda en az 2 veya daha fazla denetim gerçekleştirmelidir.
	İç denetçi / iç denetim departmanı tarafından yönetim kuruluna karşı uygunluk denetimi yapılmalıdır.
	Şirket içi risk analizleri yapılmalıdır.
	İç kontrol prosedürleri ve / veya prosedür değişiklikleri yazılı olarak şirket çalışanlarına iletilmelidir.
2. Derecede Uyum Gerektiren Kriterler (IIA / TİDE Tavsiyelerine Uyum)	Yönetim kurulu içinde veya dışında bir iç denetim komitesi kurulmalıdır.
	Şirket iç denetçilerinden en az bir tanesi, CIA belgesine sahip olmalıdır.
	Şirket iç denetçilerinden en az bir tanesinin, TİDE ve/veya IIA üyesi olması ve etkinliklerini takip etmesi gerekmektedir.
	İç denetim departmanı / iç denetçi, işlevsel açıdan denetim komitesi ve/veya yönetim kuruluna bağlı olmalıdır.
	İç denetim departmanı / iç denetçi, kurum içerisinde idari açıdan kurumun üst yönetimine bağlı olmalıdır.
	İştirakleri / bağlı ortaklıkları olan şirketlerin, iştirak ve/veya bağlı ortaklarında hazırlanan iç denetim raporlarını şirket karar mekanizmasına dahil etmesi gerekmektedir.
	İç denetime yönetmelik ve yetkileri, yönetim kurulu ve/veya denetim komitesi tarafından onaylanmalıdır.
	Şirket içi denetimlerin, en az 5 yılda bir bağımsız bir dış denetçi tarafından değerlendirilmesi gerekmektedir.

İç denetim ile ilgili faaliyetlerin uygun olup olmadıklarına dair ölçüm

yapılması için başvurulan temel kriterler; mevzuata, tebliğe ve yönetmeliğe uyumlu olmayı gerekli kılan birinci derece kriterler (9 adet) ve IIA / TİDE tavsiyelerine uyumlu olmayı gerekli kılan ikinci derece kriterler (8 adet) olarak iki gruba ayrılmıştır.

Araştırmaya katılan şirketlerin belirlenen birinci derece uyum gerektiren kriterlerden en çok uyulmayan üç kriter ile ikinci derece uyum gerektiren kriterlerden en çok uyulmayan üç kriter Tablo 52'de belirtilmiştir.

Tablo 52: Uyum Seviyesinin Düşük Olduğu Temel Kriterler

	Uyumsuzluğun En Yüksek Seviyelerde Olduğu Kriterler	Uyum Sağlayamayan Şirket Sayısı	Uyum Sağlayamayan Şirketlerin Toplam İçerisindeki Yüzdelik (%) Payı
1. derecede Uyum Gerektiren Kriterler (Kanun, yönetmelik, tebliğ ve mevzuat gibi zorunlu uyum gösterilmesi gerekli olan kriterler)	Şirketlerin denetim komiteleri, bağımsız ve icracı olmayan üyelerden oluşturulması	45	%95,7
	İç denetçiler, yılda en az 2 veya daha fazla denetim gerçekleştirilmesi	22	%46,8
	İç denetçi / iç denetim departmanı tarafından yönetim kuruluna karşı uygunluk denetimi yapılması	20	%42,6
2. Derecede Uyum Gerektiren Kriterler (IIA / TİDE Tavsiyelerine Uyum)	Şirket iç denetçilerinden en az bir tanesi, CIA belgesine sahip olması	26	%55,3
	Şirket iç denetçilerinden en az bir tanesinin, TİDE ve/veya IIA üyesi olması ve etkinliklerini takip etmesi	18	%38,3
	Şirket içi denetimlerin, en az 5 yılda bir bağımsız bir dış denetçi tarafından değerlendirilmesi	18	%38,3

Birinci derece zorunlu kriter ikinci derece kriterlerden ayrı olarak değerlendirildiğinde uyum seviyesi oldukça düşük olan "Şirketlerin denetim komiteleri, bağımsız ve icracı olmayan üyelerden oluşturulması" kriterine toplamda 45 şirketin (%95,7) uyum göstermediği, bu kriteri takiben de "İç denetçiler, yılda en az 2 veya daha fazla denetim gerçekleştirilmesi" kriterine 22 şirketin (%46,8) ve " İç denetçi / iç denetim departmanı tarafından yönetim kuruluna karşı uygunluk denetimi yapılması" kriterine 20 şirketin (%42,6) uyum göstermediği ifade edilebilir. Şirketlerin büyük çoğunluğunun iç denetim komitelerinin bulunmasına rağmen bu komitenin bağımsız ve icracı olmayan üyelerden oluşmuş olması neredeyse hiç rastlanmayan bir uygulama olduğu ifade edilebilir. İç denetim süreçlerinin kendi kendini denetleyen bir anlayıştan çıkarılması ve tarafsız ve icracı olmayan üyelerce yerine getirilmesi şeffaflık bakımından önemli olacağı düşünülmektedir. İç denetimin yılda en az iki defa gerçekleştirilmesi TTK gereğince zorunluluk arz etmekte olup, şirketlerin neredeyse yarıya yakının bu sayının altında iç denetim süreci yaşadığı belirlenmiştir. Ayrıca yeni TTK'nın 375.maddesinde "Yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetiminin" gerçekleştirilmesi iç denetim birimlerine devredilmiştir. Fakat çalışmamızda şirketlerin yarısına yakınında böyle bir uygulama gözlemlenmemiştir.

İkinci derecede uyum gerektiren kriterler tek başına incelendiğinde en dikkat çekici olumsuzlukların %55,3 ile (26 şirket) "Şirket iç denetçilerinden en az bir tanesi, CIA belgesine sahip olması", %38,3 ile (18 şirket) "Şirket iç denetçilerinden en az bir tanesinin, TİDE ve/veya IIA üyesi olması ve etkinliklerini takip etmesi" ve %38,3 ile "Şirket içi denetimlerin, en az 5 yılda bir bağımsız bir dış denetçi tarafından değerlendirilmesi" kriterleridir. Şirketlerde gerçekleştirilen iç denetim süreçlerinin amacına uygun ve verimli olabilmesi için bu denetim süreçlerine hakim olduğu kanıtlanabilen bireylerin olması gereklidir. Türkiye'de ve dünyada iç denetimi meslek haline getirmeyi amaçlayan, bu mesleğin standartlarını oluşturmaya çalışan Uluslararası İç Denetim Enstitüsü ve Türkiye İç Denetim Enstitüsü gibi kurumlar bulunmaktadır. Bu kurumların faaliyetleri arasında iç denetçisi bireylerin mesleki olgunluklarını gerçekleştirmek ve bilgi seviyelerini taze tutmaya katkı

sunmak adına çeşitli konularla ilgili olarak toplantı, eğitim ve konferanslar tertip etmektedirler. Yine bu kurumlar bireyleri iç denetim konusunda yetkili kılmak adına eğitimler sonucunda sertifikalar vermekte ve sınavlar sonucunda CIA (Certificated Internal Auditor) belgesi hazırlamaktadırlar. Çalışmamızda iç denetim mekanizmasında yer alan şirketlerin bünyelerinde yer alan iç denetim mekanızmasında yetkili kurumlarının vermiş oldukları belgelere sahip iç denetçilerin olmadıkları belirlenmiş, tavsiye konu olan sertifikalı denetçi çalıştırma hususu yerine getirilmemiştir.

Araştırmaya katılım gösteren şirketlerin uyum kriterlerine uyum durumları Tablo 53'te gösterilmiştir.

Tablo 53: Uygunluk Kriterlerine Uyum Seviyeleri

	Uyulmayan Kriter Sayısı	Şirket Sayısı	Şirketlerin Toplam İçerisindeki Yüzdelik (%) Payı
1. derecede Uyum Gerektiren Kriterler	1 veya 2 Kritere Uymayanlar	26	%55,3
	3 veya 4 Kritere Uymayanlar	17	%36,2
	5 ve Üzeri Kritere Uymayanlar	4	%8,5
2. Derecede Uyum Gerektiren Kriterler	Kriterlere Tam Uyanlar	7	%14,9
	1 veya 2 Kritere Uymayanlar	19	%40,4
	3 veya 4 Kritere Uymayanlar	14	%29,8
	5 ve Üzeri Kritere Uymayanlar	7	%14,9

Yapılan analize göre araştırmaya katılım gösteren şirketlerin hiçbirisinin 1. derece uyum kriterlere uyduğu tespit edilememiştir. Buna karşın araştırmaya dahil edilen şirketlerin %55,3'ünün (26 şirket) zorunlu uyum gerektiren 9 kriterden 1 veya 2 kritere uymadıkları, %36,2'sinin (17 şirket) 3 veya 4 kritere uymadıkları, %8,5'inin (17 şirket) 3 veya 4 kritere uymadıkları belirlenmiştir.

Benzer şekilde araştırmaya katılım gösteren şirketlerin 2.derece tavsiye niteliğindeki kriterlerin tamamına uyan 7 adet (%14,9) şirket olduğu belirlenmiştir. Ayrıca 2.derece uyum kriterlerinden 1 veya 2'sine uymayan şirketlerin sayısı 19 (%40,4), 3 veya4'üne uymayan şirketlerin sayısının 14 adet (%29,8) ve 5 ve üzerinde kritere uymayan şirketlerin sayısının 7 adet (%14,9) olduğu belirlenmiştir.

Bu durumda araştırmaya katılan halka açık şirketlerin zorunlu ve tavsiye şeklindeki uyum kriterlerine eksiksiz ve tam olarak uyum sağlayamadıkları ifade edilebilir. Bununla birlikte 1.derece zorunlu nitelikteki uyum kriterlerinden (9 adet) yarısından fazlasına şirketlerin %91,5'inin uyum gösterdiği, benzer şekilde 2.derece tavsiye niteliğindeki uyum kriterlerine (8 adet) şirketlerin yarısından fazlasının (%85,1) uyum gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 54: Turğay (2013)'ın Çalışmasındaki Şirketlerin Uygunluk Kriterlerine Uyum Seviyeleri

	Uyulmayan Kriter Sayısı	Şirket Sayısı	Şirketlerin Toplam İçerisindeki Yüzdelik (%) Payı
1. Derece Zorunlu Uyum Kriterleri	Kriterlere Tam Uyanlar	3	4,48%
	1 veya 2 Kritere Uymayanlar	34	50,74%
	3 veya 4 Kritere Uymayanlar	27	40,29%
	5 ve Üzeri Kritere Uymayanlar	3	4,49%
2. Derece Tavsiye Niteliğindeki Kriterler	1 veya 2 Kritere Uymayanlar	18	26,86%
	3 veya 4 Kritere Uymayanlar	38	56,70%
	5 ve Üzeri Kritere Uymayanlar	11	16,44%

Turğay (2013)'ın "Kurumsal Aile Şirketlerinde İç Denetim" isimli yüksek lisans tez çalışmasında 1.derece uyum kriterlerine uyum gösteren toplamda 67 şirketin 3 tanesinin (%4,48) 1. derece uyum kriterlerine tam uydukları, buna karşın çalışmamızda 1.derece uyum kriterlerine tam uyan şirketin hiç olmadığı belirlenmiştir. Turğay (2013)'ın çalışmasında 1.derece uyum kriterlerine tam uyum sağlayan şirket sayısı oldukça düşük olup, çalışmamızda da tam uyum sağlayan şirketin olmaması söz konusu çalışma ile uyuşum halinde olduğunu göstermektedir. Çalışmamızda 1. derecede uyum kriterlerinin 1 veya 2 sine uyum sağlayanlarla 3 veya 4'üne uyum sağlayanların oranı (%55,3 ve %36,2) olarak tespit edilmiş olup, Turğay (2013)'ın çalışmasında bu dağılım %50,74 ve %40,29'dur. Buna göre iki benzer çalışmadaki uyum oranları birbirine yakın olduğu düşünüldüğünden sonuçlar

da birbiri ile uyuşum göstermektedir. 1. derece uyum kriterleri ile ilgili son olarak 5 veya üzeri kritere uymayanların oranı bu çalışmada %8,5 olarak tespit edilmişken, Turğay (2013)'ın çalışmasında %4,49 olarak belirlenmiştir. Bu oran da 1. derece uyum kriterlerine uyumda Turğay (2013)'ın çalışması ile uyumludur.

Turğay (2013)'ın çalışmasında 2. derecede uyum kriterlerinin tamamına uyum sağlayan şirket bulunmazken, bu çalışmada araştırmaya dahil edilen şirketlerin %14,9'unun tam uyum gösterdiği belirlenmiştir. Buna göre halka açık şirketler üzerinde yapılan bu çalışmada 2.derecede uygunluk kriterlerine Turğay (2013)'ın çalışmasındaki şirketlerden daha fazla olduğu belirlenmiştir. Turğay (2013)'ın çalışmasında 2. derece uyum kriterlerinin 3 veya 4'üne uymayan şirket sayısının oranı %56,70 olarak belirlenmiş olup, bu çalışmada bu oran %29,8 olarak tespit edilmiştir. Buna göre kurumsal aile şirketlerinin 2. derece kriterlere uyum oranı halka açık şirketlere göre daha düşük bulunmuş olup, çalışmanın 2013 yılında yapıldığı göz önünde bulundurulduğunda bu durumun zamansal bir dönüşümden kaynaklanacağı düşünülebileceği gibi kurumsal aile şirketlerinin müzmim yapısından da kaynaklandığı ifade edilebilir.

SONUÇ

İşletmelerde hedeflerin artmasıyla faaliyetleri gün geçtikçe karmaşık bir hal almıştır. Küresel rekabet içinde gelişen şirketler, kontrol, denetim ve risk yönetimine öncelik vermektedir. Firmalar gelecekteki büyümelerine yönelik riskleri en etkili ve verimli şekilde yönetmek, işletme içi kontrollerin yeterliliği ve denetlenebilir olması, işletmelerin önceliğini oluşturmaktadır. Büyük ölçekli işletmelerde yönetim, iç kontrol sistemi kurarak ve iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde islemesini güvenilir iç denetim birimi kurarak gerçekleşmelidir. Kontrol fonksiyonunda oluşan aksaklıklar kararların isleyişini zayıflatır. Bu durum, işletme için olumsuz bir sonuç doğurmakla birlikte, işletme hakkında piyasadaki karar alıcıların da güveninin sarsılmasına yol açar. Olumsuzlukları önlemek için, etkin isleyen bir iç kontrol sistemi kurmak, iç denetim fonksiyonunu geliştirmek, bağımsız denetime tabi olmak, işletme açısından doğru kararlardır. İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması, olumludur ancak kesin sonuç getirmez. İç kontrol sisteminin yetersiz olması güvenilir olmayan bilgi, kanunlara aykırı işlemler, varlık kayıpları ve kaynakların etkin kullanılamaması gibi maliyetlerin, gereğinden fazla kontrole sahip olmanın yaratacağı maliyet işletmeye önemli ölçüde olumsuz sonuçlar yaratabilir. Belirli aralıklarla iç denetim birimi veya bağımsız denetçiler vasıtasıyla iç kontrol sistemi sürekli takip edilmeli ve değerlendirilmelidir.

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişim ve değişim, küreselleşmenin de etkisiyle gelişen rekabet ortamı, uluslararası alanda ticari sınırların kalkması ve işletme faaliyetleriyle ilgili işlem sayısının çokluğu ve karmaşıklığı gibi nedenlerden dolayı işletmeler kendilerini yeniden yapılandırarak kurumsal yönetim anlayışına uygun bir örgüt yapısı oluşturma ihtiyacı duymuşlardır. Buna bağlı olarak, kurumsal yönetim ilkelerinin çıkış noktası olarak gösterebileceğimiz etkin iç kontrol sisteminin kurulması işletmeler için olmazsa olmaz bir unsur olmuştur.

İşletme ile ilgili kişi ve kuruluşlar, işletme yönetiminden bazı bilgileri talep etme hakları mevcuttur, kendilerine sunulan bilgilerin gerçek olmasından ve güvenilirliğinden emin olmadıklarından, bilgileri kaynağında inceleme olanağına ve

yeteneğine de sahip değillerdir. İşletme yönetimce hazırlanan bu bilgilerin kasıtlı hile yoluyla ya da kasıtlı olmadan hata ile yapılan gerçek dışı işlemlerden dolayı güvenilir olmaması ihtimali yüksektir. Güvenilir olmayan bilgilere göre sağlıklı karar verilemeyeceğinden, bu risklerin azaltılması gerekir. İşletme ile ilgili bilgilerin önce uzman ve güvenilir bir kişi tarafından incelenmesi, onaylanması gerekmektedir. Bu şekilde "Denetim" ortaya çıkarmıştır.

İç kontrol genellikle kullanıldığı ve bu iki kavramın birbirlerine karıştığı görülmektedir. Bu kavramlar birbirinden farklı birbirini tamamlayan kavramlardır. İç kontrol bir kurumunun üst yönetimi, yönetim kurulu ve personeli tarafından gerçekleştirilen işletmenin etkinliği verimliliği, finansal raporlama sisteminin güvenilirliği, mevzuata uyum gibi hedeflerin başarılması için makul güvence sağlayan sistematik bir süreçtir. İç denetim bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.

İç kontrol sisteminin oluşturulması ve uygulanması konusunda en önemli rol işletmelerin üst yöneticilerine verilmiştir. Üst yöneticilerin bu konudaki yetki ve sorumluluğu, kontrol sisteminin hem yasal mevzuata göre hem de işletme politika ve prosedürlerine göre oluşturulmasının sağlanması, sistemin işleyişinin izlenmesi ve geliştirilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasıdır. Üst yöneticiler bu sorumluluğun gereklerini birim yöneticileri, iç denetçiler ve diğer görevliler vasıtasıyla yerine getirmektedirler. Ancak burada şu konu asla unutulmamalıdır ki iç kontrol üst yöneticiden başlayarak en alt kademedeki çalışana kadar herkesin çeşitli şekillerde rol üstlendiği bir süreçtir. İç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması üst yönetimin sorumluluğunda iken, bu sistemin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirme süreci iç denetim fonksiyonuna aittir. Bu nedenle işletmelerde yavaş yavaş kurumsal yönetim anlayışının oturmasıyla beraber hem kamuda hem de özel işletmelerde etkin bir iç kontrol sistemi ve bu sistemi denetleyecek iç denetim faaliyetlerine olan ihtiyaç giderek daha da artmaktadır.

İç kontrol sistemi, yönetim kurulu, yöneticiler, iç denetçiler ve çalışanlardan etkilenen faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, ilgili yasal mevzuata uygun olma ve finansal raporlamanın güvenilirliği ile başlıca kurum amaçlarına ulaşılması noktasında yönetime, iç ve dış paydaşlara makul güvence sunmak üzere oluşturulan bir sistemdir. İşletmeler de kurumsallaşmayla birlikte başlayan şeffaflaşma ve hesap verme bilinci, güvenilir finansal bilgilere olan ihtiyaç ve performans yönetiminin artan önemi iç kontrol sisteminin kurulmasını gerekli kılmaktadır. Buraya kadar verilen bilgilerden de anlaşılacağı üzere, şirketlerde iç kontrol sisteminin etkinliğini, yöneticilerin bakış açılarının belirlediği görülmektedir.

Bu çalışmada, iç kontrol sisteminin kurulması, uygulanması ve geliştirilmesi konusunda en büyük rolü oynayan iç kontrol birim yöneticileri tarafından iç kontrol sisteminin nasıl algılandığı ve iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaların durumu ve aynı zamanda yöneticilerin algı düzeyleri ve mevcut uygulamaların durumu, iç kontrol biriminde çalışan sayısı ve şirketlerin faaliyet yılı değişkenleri açısında incelenmektedir. Son olarak da, halka açık şirketlerin iç kontrol ile ilgili farkındalığı araştırılmaktadır.

Anket kapsamında ***"TTK'nın Kurumsal Yönetim İlkeri'ne bağlı olarak halka açık şirketlerin iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerinin uygulanmasına dair farkındalığa sahiptir."*** hipotezi incelenmiştir.

Halka açık olan şirketlerde iç denetimin uygunluğu, sorulan 74 sorunun genel ortalamaları üzerinden değerlendirilmiştir. Sonuçlar, tek tek veya ilişkili cevaplar üzerinde karşılaştırmalar yapılarak incelenmiştir. Sorulara verilen cevaplar, her soru için ayrı değerlendirildiğinde şirketlerin yarısından fazlası genel olarak sorulan kriterlere uygun davranmaktadır. Soruların genel ortalamaları üzerinden yapılan genel değerlendirmelerde tespit edilen önemli sorunlar ve çözüm önerileri aşağıda sıralanmaktadır.

- Araştırmaya katılan şirketlerin yalnızca %61,7'sinde meslek kuruluşu olan Türkiye İç Denetim Enstitüsü'ne üye denetçisi bulunduğu sonucuna

varılmıştır. Yine araştırmaya katılan şirketlerin %44,7'si iç denetim departmanında CIA belgesi almış iç denetçi bulundurmaktadır. Meslek kuruluşu olan TİDE'ye üyeliğin ve Uluslararası İç Denetim Sertifikasına sahipliğin yeterli seviyelerde olmadığı tespit edilmiştir. Şirketlerin iç denetim mesleğinin gelişimini ve istenen standartlara ulaşmasını sağlamak için çalışmalarını arttırmalıdır. Ayrıca araştırmaya katılan şirketlerin büyük çoğunluğunda, iç denetçi istihdamında, iç denetçi sertifikasının mevcudiyetine dikkat edilmemektedir. Ayrıca TİDE ve IIA'nın mesleki gelişimi sağlamaya yönelik eğitim etkinliklerine düzenli katılım söz konusu değildir. IIA ve Türkiye temsilcisi TİDE'nin kurulma amacı denetçilerin mesleki açıdan yönlendirilmesini sağlamak, denetim standartları oluşturmak ve standartları duruma uygun olarak revize etmektir. Ayrıca yapılan eğitimler yolu ile iç denetçilerin güncel uygulamaları takip etmesi sağlanır. İç denetim mesleği mensuplarının, özellikle bu meslek kuruluşuna üye olmaları ve güncel uygulamaları takip etmeleri sağlanmalı ve şirket yönetimlerinin bu konuda desteği alınmalıdır.

- İç kontrol ortamı ve prosedürlerinde yapılan değişiklik ve revizyonlar, şirketlerin önemli bir kısmında (%84,8'inde) çalışanlara yazılı bildirim ve yazılı duyurular e-posta yolu ile iletilmektedir. Çalışanlara yapılan yazılı bildirimler en iyi bilgilendirme yöntemidir. Kritere uyum değerlendirildiğinde, şirketlerin %11,4'ünün uygun bir davranış sergilemediği görülmektedir. Şirket içi bildiri ve duyurularda e-posta kullanılması sayesinde çalışan dilediği zaman ulaşabilmekte ve yönetebilmektedir. Bu bildiri ve duyurular resmi evrak niteliği taşıması sebebiyle verileri saklamak ve ileride oluşabilecek problemlerin de önüne geçmektedir.

- "Şirketinizde bilgisayar destekli iç denetim tekniği uygulanmakta mıdır?" sorusu sorularak bilgisayar destekli denetim tekniklerinin şirketlerde kullanılıp kullanılmadığı ve bilgisayar destekli denetime şirketin ve şirket iç denetçilerinin verdiği önem tespit edilmeye çalışılmıştır, fakat ankete katılan şirketin cevapları göstermektedir ki bilgisayar destekli iç denetim faaliyetleri iç denetim çalışmalarında henüz

istenilen seviyelerde kullanılamamaktadır. Ankete katılan şirketlerin ancak %31,1'i iç denetim faaliyetlerinde bilgisayar destekli denetim tekniklerinden faydalanmaktadır. Hemen hemen tüm işletme faaliyetlerinin bilgisayar ortamından yürütüldüğü günümüzde bu oran yeterli değildir.

- Araştırmaya katılan şirketlerin %91,1'inde yazılı iç kontrol prosedürleri bulunmaktadır. İç kontrol prosedürleri gerek görüldükçe denetim komitesi veya yönetim kurulu tarafından revize edilmektedir. İç kontrol prosedürlerinin revize edilmesi konusunda sistematik bir yaklaşım oluşturulmasının gerekliliğini vurgulamakta iken ankete katılan şirketlerin %51'3 ünde böyle bir yaklaşımın bulunmadığı ve risk odaklı yaklaşımlardan uzak kalındığı görülmektedir. Şirketler genel olarak risk ortaya çıktıktan sonra veya riskli bir durumun oluşma olasılığı meydana geldiğinde harekete geçerek, iç kontrol prosedürlerini revize etmektedirler. İşletme iç denetim birimlerinin bu yaklaşımı bırakarak, sürekli ve riskleri önceden tespit edip, önlemeye yönelik bir yaklaşım benimsemeleri gerekmektedir. Kontrol ortamı, düzenli değerlenen risklere uygun olarak belirli aralıklarla revize edilmelidir.

- İşletmelerin İç Kontrol Sisteminin Denetim Komitesine veya Yönetim Kuruluna İletim Bilgilerinin Dağılımı'na bakıldığında araştırmaya katılan şirketlerin %81,4'ünde iç denetim birimi, iç kontrol sistemi ile ilgili bilgileri direkt olarak denetim komitesine veya yönetim kuruluna iletmekte, %83,7'si yılda 4 kez veya daha fazla raporlama yapmaktadır. İç kontrolün bir işletmenin hedeflediği sonuçlara ulaşması, ulaşması esnasında kullandığı kaynakların istediği amaç ve hedeflerle uyum içerisinde olması, israf, kötü yönetim ve hileye karşı korunması, tam zamanlı ve güvenli bilgi edinilmesi, korunması, rapor edilebilmesi ve gerekirse karar alma mekanizmalarında kullanılabilmesi için oluşturulduğundan literatür kısmında bahsedilmiştir. Araştırma sonucu gösteriyor ki araştırmaya katılan şirketlerin çoğunluğunda gerekli raporlamaların yapıldığı ve iç denetim departmanının hangi aralıklarla yönetime raporlama yapmaktadır? Sorumuza %83,7'lik kısım raporlamanın yılda 4 kez veya daha fazla yapıldığı şeklinde yanıt alınmıştır. Denetim

raporlarının şirketin en üst yönetim kademesine iletilmesi denetim raporlarının güvenilirliğini arttırıcı önemli etkenlerden biridir. Raporların icradan bağımsız yönetim kademelerine iletilmesi genel tavsiyedir. Bu sebeple çıkan sonuçlar şirketlerin olumlu olarak değerlendirilebilecek önemli bir sonuçlarındandır.

- Araştırmaya katılan şirketlerin yaklaşık %50'sinde, "IIA'nın en az 5 yılda bir dış gözlemci değerlendirmelerinin yapılması" kriterine göre uygun hareket edilmediği görülmektedir.

Çalışmada kullanılan analiz yöntemlerinin sonuçlarına göre elde edilen bulgular genel olarak değerlendirildiğinde şirketlerin önemli bölümünde iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerinin uygulanmasına dair eksiklik ve uygunsuzluk bulunmaktadır. Bu bulgular ışığında ülkemiz halka açık şirketlerinin henüz bir farkındalık oluşturamadıklarını göstermektedir. Bu sebeple, "TTK'nın Kurumsal Yönetim İlkeri'ne bağlı olarak halka açık şirketlerin iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerinin uygulanmasına dair farkındalığa sahiptir." hipotezi reddedilir.

KAYNAKÇA

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun. (2003). T.C. Resmi Gazete, 25326, 24.12.2003.

Arens, A. (2005). Auditing: An Integrated Approach.

Adiloğlu, B. (2011). "İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürler", *Türkmen Kitabevi,* İstanbul.

Akbulut, E. (2012). "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma". Electronic Journal of Vocational Colleges, Edirne.

Akışık, O. (2005). "İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S.14.

Aksoy, T, (2007). "Basel II ve İç Kontrol", Ankara SMMMO Yayın No:53, *Başak Matbaası,* Ankara.

Aksoy, T. (2006). "Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma" Cilt 1. Genişletilmiş (2. Baskı). *Yetkin Yayınları,* Ankara.

Aktürk, A. İ. ve Kılıç, S. (2013). "Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi", *CBÜ İİBF Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: 2, Manisa

Akyel, R. (2010). "Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi", *CBÜ İİBF Dergisi*, Cilt:17, Sayı:1, Manisa.

Aldridge C., Colbert, J. L. (1994). "Management's Report on Internal Control, and the Accountant's Response", *Managerial Auditing Journal,* Vol. 9 No. 7.

Alpman, G. "İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması", II. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, (Çevrimiçi)

Arcagök M., Yörük B. (2004). "Yönetim Kontrolü/ İç Kontrol", *Maliye Dergisi*, Sayı:145.

Atmaca, M. (2012). "Muhasebe Skandalları Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi", Afyon Kocatepe Üniversitesi, *İİBF Dergisi,* Sayı.14, Afyon.

ATO (Ankara Ticaret Odası), (2007). "Basel II Kobi'lerin Kredi Riski ve Derecelendirilmesi", *Yorum Basın Yayın Sanayi Ltd. Şti.* Ankara.

Azaltun, Murat (1999). "Otel İşletmelerinde İç Kontrol", *Anadolu Üniversitesi Yayınları,* Eskişehir.

Baskıcı, Ç. (2015). "İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Anlayışındaki Yeri IMKB Şirketlerinden Bir uygulama", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Biçer, A. A. (2006). "İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimim Rolü ve Bir Uygulama", Marmara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Bozkurt, N. (1999). Muhasebe Denetimi. (2. Baskı), *Alfa Basım Yayım ve Dağıtım*, İstanbul.

Bozkurt, N. (2000). " Muhasebe Denetimi", *Alfa Yayınları*, İstanbul.

Bozkurt, N. (2012). "Muhasebe Denetimi". (6. Baskı), *Alfa Yayınları*, İstanbul.

Bozkurt, N. (2006). "Muhasebe Denetimi", (4. Baskı), *Alfa Basım Yayım,* İstanbul.

Cook, W. ve Winkle M. (1980). "Auditing: Philosophy and Technique" (2.Ed.). Hougton Mifflin Company, Boston, Aktaran: Aksoy; "Basel II ve İç Kontrol".

COSO, (2012). Internal Control Integrated Framework, Two-Volume Addition (Product Code: #990012), Jersey City, AICPA.

COSO. (2013). COSO Internal Control - Integrated Framework https://www.coso. Org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf, Erişim Tarihi: 07.05.2019.

Cömert, N. (2016). "İşletmelerde Kontrol ve Denetim Kavramlarının Doğru Kullanılması Amacına Yönelik Kavramsal Bir İnceleme", Marmara Üniversitesi Marmara Business Review, İstanbul.

Cömert, N. (2008). "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol", *İstanbul, İç Denetim Dergisi,* Sayı:21, İstanbul.

Çömlekçi F., Kepekçi, C., ve Erdoğan, M. (1992). "Muhasebe Denetimi", *Birlik Yayıncılık,* Eskişehir.

Demirbaş, M. (2005). "İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler", İstanbul Ticaret Üniversitesi, *Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:7, İstanbul.

Demirel, A. (2007). "Bağımsız Denetimde İşletme İç kontrol Yapısının İncelenmesi ve bir Uygulama Örneği", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler, İstanbul.

Duman, Ö. (2008). "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Sınavları İçin Muhasebe Denetimi ve Raporlama", (2. Baskı), *Tesmer Yayın* ,No:78 Ankara.

Durmuş, C. N. ve Taş, O. (2008). "SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim", (1. Baskı), *Alfa Yayınları*, İstanbul.

Erdoğan, M. (2005). "Denetim", *Maliye ve Hukuk Yayınları*, Ankara.

Erdoğan, S, (2009), İç Kontrol sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi, DPT, Uzmanlık Tezi, Yayın No:2799

Gönülaçar, Ş. (2007). "İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler", *Mali Hukuk Dergisi,* Temmuz-Ağustos, Sayı: 130.

Güçlü, F. (2013). "Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler", (4. Baskı), Detay Yayıncılık, Ankara.

Gürbüz, H. (1995). "Muhasebe Denetimi", (4. Baskı), *Bilim Teknik Yayınevi*, İstanbul.

Güredin, E. (2008). "Denetim ve Güvence Hizmetleri", (12.Baskı), Arıkan Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.

Güven, F. M. (2006). "İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Yeri ve Önemi", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Haftacı, V. (2011), "Muhasebe Denetimi", *Umuttepe Yayınları*, Kocaeli

Hermanson, H. M. ve Hermanson D. R. (1994). "The İntemal Control Paradox: What Every Manager Should Know", Rewiev of Business, December 22, Volume: 16, Issue: 2, 29-33.

INTOSAI, (2004). "Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector", Belgium.

İbiş, C. Çatıkkaş, Ö. (2012). "İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış", *Sayıştay Dergisi*.

Karaman M. (2014). "Kamuda İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve İç Kontrol Standartlarında Yaşanan Sorunların Değerlendirilmesi", Yüksek Lisans Tezi, Türk Hava Kurumu Üniversitesi, Ankara.

Kaval H. (2008). "Muhasebe Denetimi", *Gazi Kitabevi*, Ankara.

Kaya, A. ve Demiral, H. (2001). "Vergi İncelemelerinde İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinden Yararlanma Olanakları", Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak.

Kayım A, (2009). "Basit Kontrol Modelinden Coso Modeline İç Kontrol Süreci: Kurumsal Bazda ve Süreç Bazında Kontrollerin Tasarımına İlişkin Bir

Uygulama Örneği", *Denetişim Dergisi*, Sayı.3.

Kepekçi, C. (2004). "Bağımsız Denetim", *Avcıol Basım Kitabevi*, İstanbul.

Kepekçi, C. (1996). "Bağımsız Denetim", Cem Web Ofset, (2. Baskı), Ankara.

Kertiş, S. (2005). "Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi ve Özel Bir X Hastanesinde Uygulanması", Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.

Keskin D. A. (2006). "İç Kontrol Sistemi Kontrol ve Öz Değerlendirme", *Beta Yayınları*, İstanbul.

Keskin İ. (2014). "Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma: Antakya Örneği", Yüksek Lisans Tezi, Bozok Üniversitesi SBE, Yozgat.

Koçak, S.Y. ve Kavakoğlu, T. (2010). "İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma", Nisan - Haziran, Sayı: 77.

Köroğlu, Ç. Uçma, T. (2006). "İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi", *Mevzuat Dergisi*, Sayı: 103.

Kulak, F. (2009). "Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim: Kavramsal Çerçeve ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nda İç Kontrol ve İç Denetimin Etkililiği Konusuna Bir Değerlendirme", Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Kürklü, E. (2014). "Nakit Yönetiminin Başarısının Sağlanmasında İç Kontrolün Rolü: Üretim ve Hizmet İşletmeleri Arasındaki Farklılıkların Tespiti", Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt:2, Sayı:2.

Marshall, K. K. (1995). "Internal Controls and Derivatives", The CPA Journal, Oct., 1-6.

Moeller R. (2009). "Brink's Modern Internal Auditing", 7. Edition, Amerika: John Willey.

Ömürberk, V. ve Altay S. (2011). "Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Yöresindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma", "Süleyman Demirel Üniversitesi *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* Sayı:1, Isparta.

Özbek, Ç. (2012). "İç Denetim-Kurumsal Yönetim-Risk Yönetimi- İç Kontrol", Cilt: 1, *Türkiye İç Denetin Enstitüsü Yayınları*, İstanbul.

Özeren, B. (2006). "Kamu Kesimi İç kontrol standartları Rehberi", Çeviri, http://www.savistav.gov.tr/vavin/elek/elekicerik/sbn53IcKontStanReh.pdf, Erişim Tarihi: 07.05.2019.

Pickett, S. K. H. (2005). "The Essential Handbook Of Internal Audıtıng", John Wiley & Sons, Ltd., England.

Saltık, N. (2006). "İç Kontrol Öz Değerlendirme", Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara.

Sawyer, Lawrance B. (1988). "The Institute of Internal Auditors", Altamote Springs Inc., Florida

Sayıştay Tanıtım Kitapçığı, (2013). http://www.sayistay.gov.tr/tc/brosurhtm.asp, Erişim Tarihi: 07.05.2019.

Sipahi, B. (2004). "SAS 82 Çerçevesinde Muhasebe Denetiminde Hile Riskini Ortaya Çıkaran Faktörler", *Mali Çözüm Dergisi*, Nisan-Mayıs-Haziran, Sayı:67, 114-121.

Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı [SGDB], (2013).

Tuan, Kadir A. ve Memiş, Mehmet Ünsal (2012). "İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü", *Muhasebe ve Finans Dergisi*, Temmuz, Sayı: 35.

Turğay, İ. (2013). "Kurumsal Aile Şirketlerinde İç Denetim", Yüksek Lisans Tezi,

Trakya Üniversitesi, Edirne

Tümer, S, (2010). “Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları”, *Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları*, Ankara.

Türedi, H. (2014). “Denetim”, Celepler Matbaacılık, Trabzon.

Ulutaş V. (2007). “Muhasebe Denetiminde İç Kontrol sistemi ve İç Denetimin Önemi”, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi, Kocaeli.

Usul, H. Titiz, İ. ve Ateş, B. (2011). "İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama". Muhasebe ve Finansman Dergisi, İstanbul.

Uyar, S, (2010). “UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi”, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2/2, 43.

Uzay, Ş, (1999). “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim Karar Alma Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, SPK Yayın No:132.

Uzay, Ş. (2011). “İç Kontrol Kurumsal Yönetime Yardımcı Olur”, Kayseri SMMM Odası Erciyes Dergisi, Nisan, Sayı:4, Kayseri.

Yağcı, S. (2006). “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul,

Yılancı, F. M. (2006). “İç Denetim Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma”, *Nobel Yayınları*, 2. Baskı, Eylül, Ankara.

Yılancı, F. M. Yıldız, B. ve Kiracı, M. (2013). “Muhasebe Denetimi”, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2473, *Açıköğretim Fakültesi Yayını*, (1. Baskı), No: 1444, Eskişehir.

Yılancı, M. (2001). “Muhasebe Bilgi Sistemi, İç kontrol ve Verimlilik Üçgeni”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Eylül, Cilt: 3, Sayı: 3.

Yurtsever, G. (2008). “Bankacılığımızda İç Kontrol”, Graphis Matbaa San. ve Tic. Ltd. Şti, İstanbul.

EKLER

1 Anket Formu[1]

HALKA AÇIK ŞİRKETLERDE İÇ DENETİM ANKET ÇALIŞMASI

Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programında yazılmakta olan tez çalışması için "Kurumsallaşmış Aile Şirketlerinde İç Denetimin Uygunluğunun Ölçülmesi" başlıklı anket çalışması gerçekleştirilmektedir. Anketlerden elde edilen bilgiler şirket bazında değil toplu halde değerlendirilecek ve tek olarak şirket bilgileri bilim insanları dışında hiçbir kişi veya kurum ile paylaşılmayacaktır. Anketin İç Denetim Departmanı Sorumlusu tarafından doldurulmasının önemini vurgulamak istiyoruz. Bilimsel çalışmamıza verdiğiniz destek için teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Kıymet Tunca Çalıyurt

Trakya Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Arzu Cevahir

Trakya Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Yüksek Lisans Öğrencisi

Aşağıda **S** harfli kısımlar soru numarasını, **AU** açık uçlu soruları ve soruların cevaplarının önünde yer alan numaralar ise cevapların kodlarını belirtmektedir.

ŞİRKET İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

İşletmenin Adı:

Anket yapılan kişinin adı ve soyadı:

[1] Bu tez çalışmasında Prof.Dr.Kıymet Çalıyurt tarafından İlyas Turğay' yüksek lisansta tezinde kullanmak üzere yazılan ve her türlü hakkı Kıymet Çalıyurt' a ait olan KURUMSALLAŞMIŞ AİLE ŞİRKETLERİNDE İÇ DENETİMİN UYGUNLUĞUNUN ÖLÇÜLMESİ İLE İLGİLİ ANKET ÇALIŞMASI kullanılmıştır. Bu anketin herhangi yeri, az veya çok kopyalanmaz, çoğaltılamaz, elektronik ortam dahil paylaşılamaz.

İletişim adresi:

Telefon Numarası:

Eposta adresi:

S1. İşletmenin Kuruluş Yılı: ……

S2. BİST İşlem Görmeye Başlanan Yıl:

S3. BİST Hisse Senetlerinin İşlem Gördüğü Piyasa:

(1) Pay Piyasası (2) Gelişen İşletmeler Piyasası (3) Vadeli İşlem ve Opsiyon Piyasası (4)Borçlanma Araçları Piyasası

S4. Şirketin Faaliyet Gösterdiği Sektör:

(1) İmalat sanayi (2) Fon (3) Toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar

(4) Eğitim, sağlık, spor ve diğer sosyal hizmetler (5) Mali kuruluşlar

(6) İdari ve destek hizmet faaliyetleri (7) Elektrik, gaz ve su (8) Teknoloji (9) İnşaat ve bayındırlık

(10) Tarım, orman ve balıkçılık (11) Kiralama ve iş faaliyetleri (12) Ulaştırma, haberleşme ve depolama

(13) Madencilik (14) Mesleki, bilimsel ve teknik faaliyetler

(15) Diğer (Belirtiniz……)

S5. Yabancı Ortağınız Var mı?
(1) Evet
(2) Hayır

AU1. Cevabınız evet ise yabancı ortağınıza düzenli olarak hangi raporlamaları yapıyorsunuz?
……
……

S6. Bağlı Ortaklığınız / İştirakiniz var mı? (1) Evet (2) Hayır

AU2. Cevabınız evet ise bağlı ortaklık ve iştiraklerinizde iç denetim departmanı var mı? Bağlı Ortaklığınız / İştirakinizin İç Denetim Raporu'nu strateji ve karar belirlerken değerlendirmeye alıyor musunuz?
……

CEVAPLAYAN İÇ DENETİM YÖNETİCİSİNE YÖNELİK TANIMLAYICI BİLGİLER

Cevaplayan İç Denetçinin;

S7. Cinsiyeti: (1) Kadın (2) Erkek

S8. Yaşı: (1) 20-30 (2) 31-40 (3) 41-50 (4) 51-60 (5) 61 ve üstü

S9. Eğitim Durumu: (1) Önlisans (2) Lisans (3) Yüksek Lisans (4) Doktora

AU3. En Son Mezun Olduğu Fakülte / Bölüm: ……

AU4. Lisansüstü Eğitimi varsa:

Yüksek Lisansı varsa Enstitü ve Bölüm ……..

Tez Konusu……..

Doktorası varsa Enstitü ve Bölüm……..

Tez Konusu……..

S10. Sektördeki Çalışma Süresi: (1) 1 yıldan az (2) 1-5 yıl (3) 6-10 yıl (4) 11-15 yıl (5) 16 yıl ve üstü

S11. İşletmedeki Çalışma Süresi: (1) 1 yıldan az (2) 1-5 yıl (3) 6-10 yıl (4) 11-15 yıl (5) 16 yıl ve üst

İÇ DENETİM DEPARTMANINA YÖNELİK TANIMLAYICI BİLGİLER

S12. Şirket İç Denetim Departmanı ne zaman oluşturulmuştur? ……

S13. İç Denetim Departmanında kaç iç denetçi mevcuttur? ……

AU5. Lütfen iç denetçileri, unvan ve kişi sayısı olarak belirtiniz.

……

S14. Şirkette istihdam edilen iç denetçinin işe alımında eğitim düzeyi açısından belirlenmiş bir alt limit var mıdır?

(1) Önlisans
(2) Lisans
(3) Yüksek Lisans
(4) Doktora
(5) Diğer (Lütfen belirtiniz.)……..

S15. Şirketiniz İç Denetim Departmanında Uluslararası İç Denetçi Sertifikasını (CIA) almış bir iç denetçi mevcut mudur?

(1) Evet
(2) Hayır

AU6. Mevcut ise kaç iç denetçiniz bu unvana (CIA) sahiptir?……..

S16. Şirketinize iç denetçi alırken CIA belgesine sahip olması zorunluluğu var mıdır?

(1) Evet
(2) Hayır

S17. Türkiye İç Denetim Enstitüsü'ne üye olan iç denetçiniz var mı?

(1) Evet

(2) Hayır

AU7. Eğer varsa sayısını belirtiniz. ……

S18. Şirket İç Denetçileri düzenli olarak Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün eğitimlerine katılmakta mıdır?

(1) Evet
(2) Hayır

S19. Şirket İç Denetçileri mesleki bilgilerini arttırmak ve mesleki gelişimi sağlamak için iç denetim faaliyetleri ile ilgili konularda düzenli olarak eğitim alıyor mu?

(1) Evet
(2) Hayır

S20. Şirket iç denetim birimi işlevsel yönden aşağıdakilerden hangisine bağlı olarak çalışmaktadır?

(1) Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi
(2) Genel Müdür
(3) CEO
(4) CFO
(5) Mali İşler Departmanı
(6) Diğer (Lütfen belirtiniz Diğer Kısmının Puanlaması içerisinde değerlendirilen cevaplar: İcra Kurulu, İç Sistemler Birimi, Muhasebe Departmanı, Yönetim Kurulu – Denetim Komitesi ve Genel Müdür.)

S21. İç denetim birimi idari yönden aşağıdakilerden hangisine bağlı olarak çalışmaktadır?

(1) Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi
(2) Genel Müdür
(3) CEO
(4) CFO
(5) Mali İşler Departmanı
(6) Diğer (Lütfen belirtiniz Diğer Kısmının Puanlaması içerisinde değerlendirilen cevaplar: İcra Kurulu, İç Sistemler Birimi, Muhasebe Departmanı)

S22. İç denetim biriminin yönetmelik ve yetkileri aşağıdakilerden hangisi tarafından belirlenmektedir?

(1) Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi
(2) Genel Müdür veya CEO
(3) İç denetim yöneticisi
(4) Diğer (Lütfen belirtiniz) Diğer Kısmının Puanlaması içerisinde değerlendirilen cevaplar: İcra Kurulu, Kurumsal Risk Grup Başkanlığı, CFO, İç Denetim Yöneticisi ve Denetim Komitesi ortak, Muhasebe Departmanı Müdürü)

S23. İç denetim biriminin saha faaliyetlerine yönelik çalışma usül ve esasları, politikaları ve prosedürleri aşağıdakilerden hangisi tarafından belirlenmektedir?

(1) Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi
(2) Genel Müdür veya CEO
(3) İç denetim yöneticisi
(4) Diğer (Lütfen belirtiniz) Diğer Kısmının Puanlaması içerisinde değerlendirilen cevaplar: Kurumsal Risk Grup Başkanlığı, CFO, İç Denetim Yöneticisi ve Denetim Komitesi ortak, Muhasebe Departmanı Müdürü)

S24. İç denetim birimi denetim raporlarını aşağıdaki birimlerden hangisine yapmaktadır?

(1) Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi ve Denetlenen Birim Yöneticisine
(2) Genel Müdür veya CEO
(3) Yalnızca Denetlediği Birim Yöneticisine
(4) Diğer (Lütfen belirtiniz Diğer Kısmının Puanlaması içerisinde değerlendirilen cevaplar: Yönetim Kurulu – Denetim Komitesi Denetlenen Birim Yöneticisi – Genel Müdür ve CEO, Yönetim Kurulu Başkanı – CEO – Denetlenen Birim veya Şirket Yöneticisine, Yalnız Yönetim Kurulu Başkanına, Muhasebe Departmanı Müdürü ve Denetlenen Birim Yöneticilerine)

ŞİRKETİN KURUMSAL YAPISININ DEĞERLENDİRİLMESİ

S25. Yönetim kurulu yapısı içerisinde Kurumsal Yönetim Komitesi mevcut mudur?

(1) Evet
(2) Hayır

S26. Şirket düzenli olarak her yıl faaliyet raporları içerisinde veya bu raporlardan ayrı biçimde kurumsal yönetim uyum raporu yayınlamakta mıdır?

(1) Evet
(2) Hayır

S27. İşletmede oluşturulan kurumsal yapı ve kurallara işletme çalışanlarının uyumunu sağlayan yaptırımlar mevcut mudur?

(1) Evet
(2) Hayır

S28. İşletmenin oluşturduğu kurallar yazıya dökülerek bir el kitabı haline getirildi mi?

(1) Evet
(2) Hayır

S29. Şirket yönetim kurulu yapısında yasal zorunluluklara uygun miktarda bağımsız yönetim kurulu üyesi bulunmakta mıdır?

(1) Evet
(2) Hayır

S30. Şirket yönetim kurulu yapısı içerisinde hissedar üyelerin yoğunluğu fazla mıdır?

(1) Evet
(2) Hayır

S31. Şirket esas sözleşmesinde hissedar olma koşulları, hisse alım satış koşulları, yeni hisse senedi çıkarılması ve hisse alım-satım imtiyazları net bir şekilde belirlenerek yazılı hale getirilmiş midir?

(1) Evet
(2) Hayır

S32. Şirketin kar payı ve rüçhan dağıtım şekil ve esasları net bir şekilde belirlenerek esas sözleşme ile yazılı hale getirilmiş midir?

(1) Evet
(2) Hayır

S33. Şirketin her birimine ait tüm işlerin özelliklerinin, bu işlerin ne zaman yapılacağının ve nasıl yapılacağının tanımları ve akış şeması oluşturulmuş mudur?

(1) Evet
(2) Hayır

S34. Şirket birimlerine ait işleyişi yönlendiren, kolaylaştıran ve standartlaştıran iç yönetmelikler var mıdır?

(1) Evet
(2) Hayır

S35 Şirketin açık ve net bir şekilde belirlenmiş amaç ve hedeflerine uygun uzun vadeli stratejik planlamalar yapılmakta mıdır?

(1) Evet
(2) Hayır

S36. Şirket riskleri düzenli olarak analiz edilmekte midir?

(1) Evet
(2) Hayır

AU8. Eğer cevabınız evet ise analiz sonuçlarında çıkan olumsuzluklara yönelik alınan tedbirler hakkında bilgi veriniz.
……..

S37. Şirketin bir iç kontrol sistemi var mıdır?

(1) Evet
(2) Hayır

S38. Şirket mali tabloları bağımsız denetçiler tarafından düzenli olarak denetlenip sonuçlar halka açıklanmakta mıdır?

(1) Evet
(2) Hayır

S39. İç kontrol sistemi, risk yönetim sistemi ve yönetişim faaliyetlerinin çıktıları düzenli olarak değerlendirilmekte midir?

(1) Evet
(2) Hayır

S40. Şirketin uygun bir raporlama sistemi mevcut mudur? (Yönetim kurulu ve birimler arası, ast – üst arası vb. ilişkileri düzenleyen, kontrol eden, kimin, kime, nereye ve nasıl bildirimde bulunacağını belirleyen sistemdir.)

(1) Evet
(2) Hayır

S41. Eğer cevabınız evet ise çalışanlardan alınan raporların sonuçları hakkında çalışanlara geri bildirimde bulunuyor mu?

(1) Evet
(2) Hayır

S42. Şirket outsourcing yaparak faaliyetleri konusunda uzman desteği kullanıyor mu?

(1) Evet
(2) Hayır

ŞİRKETİN YENİ TTK İLE İLGİLİ UYGULAMALARI HAKKINDA

S43. Şirketinizde Yönetim Kurulu'nda Denetim Komitesi mevcut mudur? [2]

(1) Evet. Bağımsız icracı olmayan yönetim kurulu üyeleri arasından seçilir.
(2) Evet. Bağımsız üyelerden veya icrada görev alan üyelerden seçilir.
(3) Evet. İcrada görevli yönetim kurulu üyelerinden seçilir.
(4) Evet. Yönetim kurulu dışında konuda uzman, bağımsız ve tecrübeli kişilerden oluşmaktadır.
(5) Evet. Yönetim kurulu yapısı dışında şirkette çalışan uzman ve tecrübeli kişilerden oluşmaktadır.
(6) hayır

S44. Denetim Komitesi kaç üyeden oluşmaktadır?[3]

(1) 1 üye
(2) 2 üye
(3) 3 üye
(4) 4 üye ve üzeri

S45. Yönetim kurulu yapısı içerisinde veya kurula bağlı olarak çalışan bir iç denetim komitesi veya komisyonu mevcut mudur?

(1) evet
(2) hayır

S46. Sizce, Yeni Türk Ticaret Kanunu, şirketinizdeki iç denetim faaliyetlerini ve verimliliğini geliştirmiş midir?

(1) evet
(2) hayır

AU9. Eğer cevabınız evet ise lütfen nedenlerini sıralayınız. ……

S47. Kanun, esas sözleşme, yönetmelik ve yönetim kurulu talimatlarına uygun olmayan uygulama ve kararlar için oluşturulmuş bir ceza sistemi mevcut mudur?

(1) evet
(2) hayır

S48. İç denetim birimi hangi aralıklar ile uygunluk denetimi gerçekleştirmektedir?

(1) İşletmede uygunluk denetimi yapılmamaktadır.
(2) Yalnızca yılda bir kez

---

[2] TTK Mad. 366, II. Fıkra *"Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulatmak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir."*
Denetim komitesi üyeleri icracı olmayan (5411 sayılı Bankacılık Kanunu, Kurumsal Yönetim Başlığı, mad. 24; SPK, Seri:X No:22, mad. 25) ve yönetim konusunda murahhaslık sıfatı taşıyan yönetim kurulu üyeleri arasından seçilmelidir (SPK, Seri:X No:22, mad. 25). TTK ise komitelerin yönetim kurulu yapısı içerisinde oluşturulabileceğini söylemekle birlikte kimlerden, nasıl ve kaç kişiden oluşması gerektiğini açıkça belirtmemektedir.

[3] *"Komite üyeleri en az iki üyeden oluşturulmak zorundadır"* (SPK, mad. 25; 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, mad. 24).

(3) Yılda iki veya üç kez
(4) Yılda 4 ve üzeri

S49. Yönetim kurulu yapısı içerisinde riskin erken teşhisi ve önlenmesine yönelik bir komite var mıdır?[4]

(1) Evet
(2) Hayır

S50. Riskin erken teşhisi komitesi üyeleri icracı olmayan bağımsız üyeler arasından mı seçilmektedir?

(1) Evet
(2) Hayır
(3) Kısmen

S51. Şirket bünyesinde oluşturulmuş bir risk yönetim sistemi veya riski yönetebilmek amacı ile oluşturulmuş politika, prosedür ve uygulamalar mevcut mudur?

(1) Evet
(2) Hayır

S52. Risk yönetim sistemine ve risk yönetimi faaliyetlerine yönelik kriterler riskin erken teşhisi komitesi tarafından mı belirlenmektedir?

(1) Evet
(2) Hayır

S53. Riskin erken teşhisi komitesi iç denetçinin önerisi üzerine mi kurulmuştur?

(1) Evet
(2) Hayır

S54. İç denetim biriminin, risk yönetim sistemi ile ilgili denetim raporları ve değerlendirmeleri direkt olarak denetim komitesi veya yönetim kuruluna yapılmakta mıdır?

(1) Evet
(2) Hayır

AU10. Eğer cevabınız hayır ise raporlamanın yapıldığı yönetim kademesi veya birimi belirtiniz. ……..

İÇ DENETİM UYGULAMALARININ KURUMSALLIĞI VE UYGUNLUĞU

[4] TTK mad. 378- *"Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir."*

S55. Şirketinizin finansal performansı ve kaynaklarının denetimi bağımsız denetçilerin yanı sıra iç denetçiler tarafından da yapılmakta mıdır?

(1) Evet
(2) Hayır

S56. Eğer cevabınız evet ise bir faaliyet dönemi içerisinde kaç kez gerçekleştirilmektedir?

(1) Hayır gerçekleştirilmemektedir.
(2) Yalnızca yılda bir kez
(3) Yılda iki kez
(4) Yılda üç kez veya daha fazla

S57. Şirketinizde iç denetçinin yapacağı finansal denetim hangilerini kapsamaktadır?

(1) İş ve işlemlerin ve finansal kaynakların denetimi ve gözetimi
(2) Finansal kaynakların denetimi ve gözetimi
(3) İş ve işlemlerin denetimi ve gözetimi
(4) Diğer (Bir yanıt diğer kısmında incelenmiştir. Bu Yanıt; Yukarıdakilere ilave olarak uyunluk denetimi, olağan dışı durum incelemeleri vs. de iç denetim kapsamıdadır.)

S58. İç denetim departmanınız yönetim kadrosuna yönelik uygunluk denetimi yapıyor mu?

(1) Evet
(2) Hayır

S59. Eğer yapılıyorsa bu denetimler esnasında kanunlara, esas sözleşmeye, yönetmelik ve kurul talimatlarına karşı gerçekleştirilen önemli aykırılıklar tespit edildiğinde raporlama kime yapılmaktadır?

(1) Yönetim kurulu veya Denetim komitesi
(2) Genel Müdür/CEO
(3) CFO
(4) İlgili birim sorumlusu
(5) Yapılmamaktadır.
(6) Diğer ……..

S60. Organizasyon yapısı içerisinde bir iç kontrol sistemi var mıdır?

(1) Evet
(2) Hayır

S61. Eğer var ise iç denetim biriminin bu sistemi denetleme ve değerleme sıklığı nedir?

(1) İşletme içerisinde iç kontrol sistemi bulunmadığından herhangi bir denetim ve değerlendirme çalışması yapılmamaktadır.
(2) Yalnızca yılda bir kez
(3) Yılda iki veya üç kez
(4) Yılda dört kez veya üzeri

S62. İç Denetim Biriminin, iç kontrol sistemi ile ilgili denetim raporları ve tavsiyeleri direkt olarak denetim komitesi veya yönetim kuruluna iletilmekte midir?

(1) Evet
(2) Hayır

S63. İç denetim departmanınız hangi aralıklarla yönetime raporlama yapmaktadır?

(1) Yalnızca yılda bir kez
(2) Yılda iki veya üç kez
(3) Yılda dört kez veya üzeri

S64. İç denetim birimine, oluşturduğu denetim raporlarının sonuçları hakkında geri bildirim yapılıyor mu?

(1) Evet
(2) Hayır

AU11. Eğer yapılıyorsa kullanılan yöntemi belirtiniz.
……

S65. İç denetim raporlarında, yapılan denetim faaliyetlerinin standartlara ve etik ilkelere uygun yapıldığı açıkça belirtilmekte midir?

(1) Evet
(2) Hayır

S66. Şirket iç denetim birimi bağımsız bir dış gözlemci tarafından değerlendiriliyor mu?

(1) Evet
(2) Hayır

AU12. Eğer cevabınız evet ise dış gözlemci hangi kriterlere göre seçiliyor?

……

S67. Uluslararası İç Denetçiler Birliği'nin (IIA) 'nın en az 5 yılda bir bu değerlendirmelerin yapılması yönündeki standardına uyuluyor mu?

(1) Evet
(2) Hayır

BAĞIMSIZ DENETÇİ – İÇ DENETÇİ İLİŞKİSİ İLE İLGİLİ SORU

S68. İç denetçi – bağımsız denetçi ilişkiniz şirketiniz açısından ne şekilde tanımlanabilir?

(1) aktif
(2) pasif

S69. Bağımsız denetçinin, iç denetim departmanı ve iç denetçiler ile ilgili tavsiyelerine şirket tarafından uyulmakta mıdır?

(1) Evet
(2) Hayır

İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ İLE İLGİLİ SORULAR

S70. Şirketinizde yazılı iç kontrol prosedürleri mevcut mudur?

(1) Evet
(2) Hayır

AU13. İç kontrol prosedürleri ne sıklıkla yenilenmektedir?
……

AU14. İç kontrol prosedürlerini hangi kişi / departman revize etmektedir?
……

S71. İç kontrol prosedürleri yeni işe alınan personele okutularak, anladığına dair imza alınmakta mıdır?

(1) Evet
(2) Hayır

S72. İç kontrol prosedürleri revize edildiğinde şirket içi bilgilendirme yapılmakta mıdır?

(1) Evet
(2) Hayır

AU15. Cevabınız evet ise bilgilendirme hangi yöntemlerle yapılmaktadır? (örneğin; personele e-posta atılması, bülten yayınlanması, imza karşılığı mektup sunulması, v.s.)

……

BİLGİSAYAR DESTEKLİ İÇ DENETİM UYGULAMALARI

S73. Şirketinizde bilgisayar destekli iç denetim tekniği uygulanmakta mıdır?

(1) Evet
(2) Hayır

AU16. Cevabınız evet ise uygulama kimin tarafından gerçekleştirilmektedir?
……..

AU17.Cevabınız evet ise hangi bilgisayar destekli iç denetim programı kullanılmaktadır?……

S74. Uygulamayı gerçekleştiren kişi/kişilerin CISA (Certified Information System Auditor) Sertifikası var mıdır?

(1) Evet
(2) Hayır

TEŞEKKÜR EDERİZ.